

Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia 594/2015 de 28 Abr. 2015, Rec. 138/2013**Ponente: Zarzalejos Burguillo, José Ignacio.****LA LEY 69450/2015****Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009750

NIG: 28.079.00.3-2013/0002055**Procedimiento Ordinario 138/2013****Demandante:** ZUSUP,S.L

PROCURADOR D./Dña. ROSA SORRIBES CALLE

Demandado: TEARM

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****SECCIÓN QUINTA****SENTENCIA 594****Ilmos. Sres.:****Presidente:****D. José Alberto Gallego Laguna****Magistrados:****D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo****Dª María Rosario Ornos Fernández****Dª María Antonia de la Peña Elías**

En la villa de Madrid, a veintiocho de abril de dos mil quince.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. **138/2013**, interpuesto por la Procuradora Dª Rosa Sorribes Calle, en representación de la entidad mercantil **ZUSUP, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones 28/06245/12 y 6246/12 deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2004/2005; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

TERCERO.- Por auto de 3 de junio de 2014 se denegó el recibimiento a prueba, habiéndose cumplido el trámite de conclusiones y señalándose para votación y fallo el día 28 de abril de 2015, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones deducidas por la entidad actora contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2004/2005, ascendiendo la liquidación a 291.289'98 euros (de los que 43.786'86 euros de cuota y 8.791'57 euros de intereses de demora corresponden al devengo de mayor importe) y la sanción a 162.828'80 euros (siendo de 32.840'14 euros la cantidad referida al devengo de mayor cuantía).

SEGUNDO.- La resolución recurrida deriva del acta de disconformidad A02-71535494, incoada por la Inspección de los Tributos a la entidad actora en fecha 20 de febrero de 2009 en relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, periodo 2004/2005, en la que, en síntesis, se hace constar:

La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 12 de diciembre de 2006, no debiéndose computar 146 días a los efectos del plazo máximo de doce meses de duración de las actuaciones de comprobación por los siguientes motivos: a) petición del contribuyente, del 31/07/07 al 16/09/07 y del 16/01/08 al 19/02/08; b) retraso en la aportación de documentación, del 03/04/08 al 09/04/08 y del 15/04/08 al 22/04/08; c) petición del contribuyente-fax, del 21/07/08 al 12/09/08.

En fecha 21 de julio de 2008 se notificó al sujeto pasivo la comunicación de reanudación de las actuaciones inspectoras de comprobación.

El acta se formaliza al obligado tributario como responsable solidario del pago de la deuda tributaria, al ser el pagador de los rendimientos objeto del

acta, lo que no altera la condición del no residente como sujeto pasivo del impuesto.

Según lo dispuesto en los arts. 29 (LA LEY 4420/1998) y 30 de la Ley 41/1998 (LA LEY 4420/1998), del Impuesto sobre la renta de no Residentes (en adelante IRNR) y los arts. 30 y 31 del texto refundido de la citada Ley, aprobado por el RDL 5/2004, el obligado tributario debe practicar retención e ingresar su importe en el Tesoro, con motivo de los pagos realizados a no residentes.

El obligado tributario realizó pagos en diversas fechas a residentes con domicilio fiscal en los países que a continuación se relacionan y que en las fechas de devengo del impuesto tenían en vigor con España Convenios para evitar la doble imposición: Israel, Japón, Reino Unido, Bélgica, Holanda-Países Bajos, Argentina y Estados Unidos de América (EEUU).

La actividad del obligado tributario en los ejercicios comprobados fue la de empresa de espectáculos, epígrafe 9.654 del IAE.

Las bases imponibles han sido fijadas por el método de estimación directa, utilizando las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria, modificándose los datos declarados por los siguientes motivos:

1º) El obligado tributario se dedica principalmente a la organización y celebración de todo tipo de eventos artístico-musicales en todo el territorio mediante la contratación de espectáculos/conciertos de grupos, tanto nacionales como extranjeros, que son los que actúan en los eventos que se celebran en las diferentes poblaciones.

Como consecuencia de la contratación de grupos extranjeros, la entidad Zusup efectúa pagos al exterior con destino a las entidades productoras de dichos grupos, con domicilio en los países antes mencionados, y con los que España tiene suscritos Convenios para evitar la doble imposición.

2º) En el periodo objeto de comprobación, desde el 22/07/2004 hasta el 31/12/2005, el obligado tributario presentó trece autoliquidaciones del modelo 210, con cuota ingresada, no presentando declaración por el resto. Hay siete autoliquidaciones correctas: las dos de Japón, la del Reino Unido, las dos de Francia y las dos de fecha 01/09/2005 de Argentina.

3º) Las autoliquidaciones presentadas con motivo de los pagos efectuados a Israel no son conformes por haberse aplicado una retención del 5%, cuando la que correspondía era del 25% por tratarse de retribución de una actividad artística, que tanto el Convenio con Israel como la Ley del Impuesto sujetan a dicho tipo general. Los pagos con destino a Israel se han efectuado a la empresa Mayumaná Ltd., domiciliada en Tel-Aviv, no se ha facilitado contrato, es la productora del conjunto artístico-musical del mismo nombre, y toda la retribución satisfecha es por el mismo concepto de actividad artística, que debe tributar al 25%, aunque en unos casos no lo ha hecho y en otros sí, pero al tipo inferior del 5%.

Los pagos con destino a Bélgica y Holanda lo han sido en concepto de alquiler de equipos audio-visuales, que de acuerdo con los Convenios con dichos países están sujetos a retención del 5% en el caso de Bélgica y del 6% en el caso de Holanda. No se ha practicado retención en ningún caso.

Los pagos a EEUU (2) lo han sido en retribución del espectáculo artístico MOMIX. No se ha practicado retención. Corresponde retener el 25% conforme al Convenio y la Ley del Impuesto.

Respecto de Argentina, se efectuaron cuatro pagos a D.L.G. Producciones, productora del espectáculo "De la Guarda". En los dos de fecha 01/09/2005 se hizo la retención procedente, y en los otros dos, de fechas 06/09 y 19/10/2005, no se practicó retención alguna, cuando debía retenerse el 25% de conformidad con el Convenio y la Ley del Impuesto.

4º) La discrepancia entre el obligado tributario y la Inspección se centra en la calificación del concepto por el cual se realizan los pagos al exterior. Mientras Zusup aduce que se trata de una actividad empresarial, en las facturas se califica como "producción", la Inspección entiende que se trata de pagos en retribución de la celebración en territorio español de espectáculos artístico-musicales y cuyo productor es la entidad residente en el país de destino de tales pagos, por lo que se trata de retribución por la prestación de actividades artísticas, que los respectivos Convenios sujetan al tipo del 25%.

5º) En fecha 30 de mayo de 2008 se emitió informe por el Jefe de la Unidad Central de Fiscalidad Internacional, que mantiene la tesis antes expuesta de que las rentas derivadas de la actuación de un grupo musical en España son rentas artísticas, sin que el hecho de que se satisfagan directamente a los artistas o a una sociedad desvirtúe esa calificación.

Por todo lo expuesto, la Inspección formuló propuesta de regularización por importe total de 311.961'64 euros.

Y por acuerdo de fecha 13 de mayo de 2009 la Jefa de la Oficina Técnica de Inspección rectificó la propuesta contenida en el acta y practicó liquidación por importe de 291.289'98 euros (249.698'34 euros de cuota y 41.591'64 euros de intereses de demora). En ese acuerdo se ratificó el criterio de la Inspección de calificar como rentas artísticas la totalidad de los pagos realizados por Zusup a Israel, Argentina y EEUU, confirmando igualmente que los pagos efectuados a Bélgica y Holanda por el arrendamiento de equipos técnicos para la celebración de conciertos estaban sujetos a una retención del 5% y 6%, respectivamente, de acuerdo con lo previsto en los Convenios suscritos con esos países. Por último, en relación con la factura de 14.879 \$ emitida por la agencia de viajes israelí Bon Voyage Ltd, estimó que no era aplicable la retención del 25% por no tratarse de un pago derivado de rentas artísticas, sino del pago de unos billetes de avión, de modo que no procedía la regularización con fecha de devengo 30/11/2005, país de destino Israel, por importe de 3.719'75 euros, ni los intereses de demora girados sobre dicha cuota.

El mencionado acuerdo fue notificado a la sociedad actora en fecha 18 de mayo de 2009.

Además, la Inspección dispuso el inicio de expediente sancionador que concluyó por acuerdo de fecha 1 de septiembre de 2009, que apreció la comisión de infracción tributaria y que impuso sanción por importe total de 162.828'80 euros, si bien la mayor sanción por un devengo asciende a 32.840'14 euros.

El obligado tributario impugnó la liquidación y la sanción ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que por resolución de 19 de enero de 2012 se declaró incompetente por razón de la cuantía y remitió las actuaciones para su resolución al TEAR de Madrid, donde se tramitaron las reclamaciones 6245/12 y 6246/12, que fueron desestimadas por la resolución de fecha 28 de noviembre de 2012, recurrida en este proceso.

TERCERO.- La sociedad actora postula en la demanda la anulación de la resolución recurrida alegando, en primer lugar, la infracción del art. 150.1 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) por haber durado las actuaciones inspectoras más de doce meses, en concreto desde el día 12 de diciembre de 2006 hasta el 18 de mayo de 2009 (29 meses y 6 días en total), sin que se hubiese acordado la ampliación de tales actuaciones, negando eficacia al acuerdo de reanudación de las actuaciones inspectoras y rechazando además las dilaciones imputadas por la Inspección (146 días), por lo que considera que la Inspección debió declarar la caducidad y dar por finalizado el procedimiento a tenor del art. 104.4 de la LGT, lo que no hizo, y ello implica la nulidad de la liquidación impugnada.

En cuanto al fondo, la parte actora alega la errónea calificación de los pagos efectuados a las sociedades extranjeras por un doble motivo: error en la interpretación del art. 17 del Modelo de Convenio de la OCDE y error en cuanto a la naturaleza de los espectáculos presentados por la sociedad recurrente en su calidad de promotor, que se trata de una actividad empresarial y no de pagos por la celebración en España de espectáculos artísticos-musicales producidos por la entidad residente en el país de destino de tales pagos.

Con respecto a la primera cuestión, aduce que los Convenios para evitar la doble imposición tienen primacía sobre la ley interna, por lo que no resulta de aplicación el Real Decreto Legislativo 5/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del IRNR (LA LEY 4420/1998). Y afirma seguidamente que la calificación de los conceptos facturados como "producción" no la realiza la actora, sino los proveedores de los servicios, los cuales no están sujetos a

una retención del 25% en los respectivos Convenios, que no sujetan ninguna renta a un tipo concreto de tributación, ya que el Modelo de Convenio de la OCDE diferencia las distintas rentas y distribuye la potestad -no la obligación- de gravar entre los dos Estados contratantes, siendo la ley interna española la que decide gravar esas rentas a un tipo del 25%.

En orden a delimitar el concepto de "rentas de artistas", la actora detalla la evolución del art. 17 del reseñado Modelo y expone el comentario que el Comité de Asuntos Fiscales realizó sobre ese precepto en su redacción inicial vigente entre los años 1963 a 1977, desde 1977 en que se le añadió un segundo párrafo y hasta 1992, y desde el año 1992 en que sufrió una transformación el comentario al art. 17 del Convenio.

A partir de esos comentarios, la recurrente interpreta el indicado art. 17 del Modelo OCDE afirmando que el término "artista" debe quedar circunscrito a sus justos términos, por lo que no es artista un empresario, ni un productor, ni un coreógrafo, ni el equipo técnico, ni el equipo de gira, de modo que la renta del artista que puede someterse a imposición en el Estado de la fuente es sólo la que deriva de sus actividades escénicas, y no lo estará cuando el artista actúe en calidad de productor.

Y en el caso de que sea una sociedad la que cobre la renta, pueden darse tres supuestos: i) que sea una sociedad de gestión (management) que represente a un grupo de artistas no constituido jurídicamente como tal; ii) que se trate de una sociedad que cobra por cuenta de un equipo, una troupe u orquesta, que es la que paga a las personas físicas que lo componen; iii) que se trate de una "sociedad de artista" que, ligada a un artista, cobra la renta que en realidad corresponde a la actuación personal de dicho artista, normalmente un individuo o un grupo muy reducido de individuos con un alto caché, que desean así evitar una tributación elevada en el Estado de la actuación. Y concluye que sólo en estos términos el art. 17 del Modelo permite el gravamen de las rentas derivadas de las actuaciones artísticas en el Estado de la fuente.

En relación con los espectáculos objeto de comprobación, señala que se trata de actuaciones que podrían describirse como corales, complejas coreografías que se incardinan en un conjunto de luz y sonido y escenografías ad hoc. Las sociedades que perciben las rentas cuestionadas son sociedades de producción, que proporcionan equipos técnicos, siendo actividades excluidas del concepto de artista por la OCDE por no ser personas físicas que actúan para el público en un escenario; estamos ante rentas derivadas de la organización de espectáculos (casos de Mayumaná y Momix), o de la prestación de servicios técnicos (Ampco, EML, DLG), y la intervención de estas sociedades de montaje de espectáculos, independientes de los artistas que actúan, no significa que se trate de sociedades interpuestas que perciban remuneraciones por la actuación personal de nadie; son sociedades cuyo trabajo es parte del espectáculo.

Así, en cuanto a los pagos efectuados a Bélgica (sociedad EML, 5.358'95 euros en factura de 6/12/2004), no se trata de pagos a una sociedad belga, sino al establecimiento permanente en España de una sociedad belga, con domicilio social en la calle Velázquez núm. 24 de Madrid, por lo que no procede practicar retención alguna puesto que la renta iba a quedar sometida a tributación en sede del establecimiento en España. En cualquier caso, no se trata del pago de cánones, sino de beneficios empresariales que, en virtud del Convenio de doble imposición, deben tributar en el Estado de residencia.

Sobre los pagos a Países Bajos (Ampco Pro Rent), la actora aplica idéntico razonamiento por tratarse de costes de producción satisfechos a esa sociedad, que son beneficios empresariales no sujetos a tributación en España, no siendo cánones por el mero alquiler de los equipos, sino un servicio técnico integral de luz y sonido prestado a través del personal necesario para ello.

Respecto de los pagos a Argentina (sociedad DLG, 20.000 euros en factura de 6/09/2005 y 60.000 euros en factura de 19/10/2005), traen causa de las representaciones en España de la obra Villa-Villa de la sociedad De La Guarda, residente en Panamá, que tiene los derechos y representa la obra por todo el mundo, que es la que contrata y remunera a los artistas. Esa sociedad percibe los honorarios de esos artistas, razón por la que la recurrente satisfizo determinadas cantidades sobre las que practicó la retención del 25%, pero del montaje de la obra se encargó la sociedad DLG, residente en Argentina, que proporcionó los equipos y el personal necesario, que por ello percibió honorarios, sin retención, por ser beneficios empresariales obtenidos sin mediación de un establecimiento permanente.

En relación con los pagos a Estados Unidos (sociedad Momix, 90.000 euros en factura de 5/05/2005, 45.000 euros en factura de 31/05/2005 y 54.500 euros en factura de 30/06/2005), aduce que esa sociedad se encarga de diseñar y producir un espectáculo, para lo que dispone de coreógrafos, escenógrafos y contrata sociedades que realicen la producción, buscando en cada momento a los artistas que tomarán parte en el espectáculo, los cuales fueron directamente remunerados por la entidad española recurrente. Por ello, los pagos a Momix fueron por los conceptos de producción y coreografía, conceptos que no caben en la definición de "artistas". Es más, Estados Unidos hizo en su momento una observación a los Comentarios de 1992 por estimar que el apartado 2 del art. 17 sólo debía aplicarse en los casos previstos en el art. 11.c) y se reservó el derecho a proponer una modificación en tal sentido en las negociaciones de convenios con otros países, lo que se plasmó en el Convenio de doble imposición con España, modificación aquí aplicable porque los artistas que representaron el espectáculo de Momix no están vinculados con la empresa ni tienen derecho a los beneficios de la misma porque no son sus socios, y por ello las rentas pagadas a la sociedad Momix no pueden ser gravadas en España.

Con respecto a los pagos a Israel (sociedad Mayumaná, 131.519'28 euros en factura de 24/08/2004, 175.147'44 euros en factura de 15/09/2004, 14.656'67 euros en factura de 15/04/2005, 16.071'69 euros en factura de 15/04/2005, 69.560'31 euros en factura de 30/06/2005, 74.667'67 euros en factura de 4/11/2005, 55.363'90 euros en factura de 15/11/2005, 37.939'00 euros en factura de 15/11/2005, 34.403'59 euros en factura de 15/12/2005, 49.160'33 euros en factura de 15/12/2005 y 134.454'06 euros en factura de 23/12/2005), la recurrente señala que dicha sociedad se dedica al diseño y producción de este tipo de espectáculos, con larga tradición y fama mundial, con coreógrafos que imaginan el espectáculo y contratando para su realización a proveedores externos. Los socios de Mayumaná no son artistas del espectáculo ni aparecen en el escenario. Los bailarines son contratados para cada show por una sociedad residente en España que se llama Intopia, que es la que paga a los bailarines y la que factura a la recurrente. Las facturas que la actora satisface a Mayumaná son por dos conceptos: cánones o royalties por el uso que la recurrente hace del nombre Mayumaná y por los derechos de creación de los espectáculos, rentas sobre las que practicó la retención prevista en el Convenio con Israel; el otro concepto es el de producción, que se corresponde con pagos de productores, coreógrafos y equipos técnicos propios de esa sociedad, excluidos del concepto de rentas de artistas porque no son los pagos de los bailarines, que fueron remunerados a través de la sociedad residente Intopia.

Por último, la actora reclama la anulación de la sanción por inexistencia de culpabilidad y por carecer de motivación el acuerdo sancionador, alegando que la actuación de la sociedad Zusup ha sido correcta y se basó en una interpretación razonable de la norma, invocando a tal fin sentencias de diversos Tribunales.

CUARTO.- El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora argumentando, en primer término, que las dilaciones imputadas al obligado tributario son correctas en cuanto a su duración y motivación, agregando que la regularización se limitó a los pagos efectuados al exterior entre el 24 de agosto de 2004 y el día 30 de diciembre de 2005, periodos no prescritos por no haber transcurrido cuatro años desde el día en que finalizó el plazo reglamentario para presentar las autoliquidaciones (un mes a partir de la fecha de devengo de la renta) hasta la fecha de comunicación de la reanudación de las actuaciones (21 de julio de 2008), conforme a lo razonado en el segundo Fundamento de Derecho del acuerdo que aprobó la liquidación.

Por lo que se refiere al fondo, aduce que la interpretación que la actora realiza del art. 17 del Modelo de Convenio OCDE no es la que prevalece en la doctrina y jurisprudencia, que consideran que el art. 17.2 trata de evitar la evasión fiscal a través de sociedades interpuestas entre el artista y la Administración fiscal, permitiendo al Estado en que se realizó la prestación de servicios someter a tributación las rentas satisfechas a la sociedad interpuesta, con independencia de lo dispuesto por el art. 7 sobre beneficio empresarial, ya que la no inclusión de dicha cláusula antielusión llevaría a

que los rendimientos atribuidos a la sociedad interpuesta que realizó la prestación de servicios no se gravarían por el Estado donde se prestan los mismos ni como remuneración personal del artista ni como beneficio de la sociedad al no existir establecimiento permanente, y atribuir los convenios en estos casos la potestad tributaria al Estado en que resida la citada sociedad interpuesta.

Alega que los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE permiten al Estado donde se realiza la actuación gravar las rentas del artista incluso si las rentas no se pagan de hecho como remuneraciones a las personas físicas, por cuanto existen servicios a actividades que, aun prestados por una productora, por constituir elemento intrínseco a la actuación artística han de recibir el tratamiento propio de las rentas de esta naturaleza (sonido, luces, ensayos, vídeo, pirotecnia, dirección y supervisión del espectáculo, etc.).

Con esta interpretación, el Abogado del Estado estima que los espectáculos cuestionados, realizados por empresas domiciliadas en EEUU, Israel y Argentina son espectáculos globales en los que no resulta posible distinguir la actuación concreta del artista de la totalidad de los servicios necesarios para su actuación, no habiendo aportado la actora los contratos firmados con las empresas residentes en EEUU e Israel que pudieran probar que las remuneraciones efectuadas a las empresas no residentes son de naturaleza diferente a la de prestaciones realizadas por artistas.

En relación con los pagos a la sociedad belga, alega que del expediente administrativo resulta que los abonos se efectuaron directamente a la casa matriz y no a la filial en España, por lo que se trata de pagos realizados a un no residente sin establecimiento permanente.

Y en cuanto a la calificación de las prestaciones recibidas de empresas con residencia en Bélgica y Holanda, considera correcta su calificación como alquiler de equipos técnicos al no haber aportado la sociedad recurrente ningún contrato o justificación documental que pruebe lo contrario.

Finalmente, solicita la confirmación de la sanción por estar acreditado que el contribuyente dejó de ingresar parte de la deuda tributaria, conducta en la que se aprecia al menos negligencia.

QUINTO.- Delimitado en los términos expuestos el ámbito del presente recurso, en primer lugar debe examinarse el motivo de impugnación que denuncia la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), regula en el art. 150 el plazo de las actuaciones inspectoras, en los siguientes términos:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley .

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: (...)

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. (...)"

El tenor literal del precepto legal transcrito pone de relieve que el plazo de doce meses empieza en la fecha en que se notifica al obligado tributario el inicio de las actuaciones de inspección y finaliza en la fecha de notificación de la liquidación resultante de las mismas. Además, la superación del aludido plazo no determina la caducidad del procedimiento de comprobación, sino que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de dichas actuaciones, en cuyo caso el plazo de prescripción de cuatro años (art. 66 LGT) debe contarse desde la fecha de finalización del plazo para presentar la pertinente declaración o autoliquidación, produciéndose la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria si media el indicado plazo legal entre esa fecha y aquella en que se interrumpe el cómputo del plazo de cuatro años.

Así, aunque la parte actora vincula la superación del plazo de doce meses a la caducidad del procedimiento de inspección, esa consecuencia es descartada de manera expresa por el art. 150.2 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , de manera que el debate se centra en determinar si ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación, pues si bien en la demanda no se reclama la prescripción, el art. 69.2 LGT proclama que la prescripción "se aplicará de oficio" y en este caso no se causa indefensión a la parte demandada ya que la propia Administración se ha pronunciado sobre esta cuestión en el acuerdo que practicó la liquidación en atención a los mismos hechos y fundamentos que invoca la actora en este proceso (v. páginas 10 a 13 del acuerdo de 13 de mayo de 2009).

La propia Administración admite que el inicio de la investigación fiscal en fecha 12 de diciembre de 2006 no produjo la interrupción de las actuaciones inspectoras, pues en el acuerdo de liquidación expresamente se declara prescrito el derecho a practicar liquidación respecto de los pagos anteriores al de fecha 24 de agosto de 2004 por haber transcurrido más de cuatro años desde el día en que finalizó el plazo para presentar la oportuna autoliquidación y la fecha en que se notificó la reanudación de las actuaciones (21 de julio de 2008). Por tanto, es innecesario analizar los motivos de impugnación planteados en la demanda que se refieren a las dilaciones imputadas al contribuyente en relación con los periodos anteriores a la fecha en que se notificó el acuerdo que dispuso la reanudación de las actuaciones inspectoras.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre la eficacia interruptiva del acuerdo de reanudación de las actuaciones inspectoras en la sentencia de 13 de junio de 2014 (recurso de casación nº 848/2012 (LA LEY 80671/2014)), que en su Fundamento de Derecho Cuarto declara lo siguiente:

«CUARTO.- Esta Sala, en la reciente sentencia de 18 de Diciembre de 2013, cas. 4532/2011 (LA LEY 205066/2013), ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la eficacia interruptiva de la prescripción de las actuaciones inspectoras realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración de procedimiento, si existe una actuación formal de reanudación , todo ello interpretando el art. 29.3 de la Ley 1/1998 (LA LEY 837/1998), con el resto del propio artículo y en relación con el artículo 31 quater del Real Decreto 939/1986 (LA LEY 1537/1986), introducido por el Real Decreto 136/2000 (LA LEY 725/2000), al resolver un recurso del Abogado del Estado contra una sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, en la que también se apreció la prescripción de la acción de liquidación del ejercicio 1997, porque iniciadas las actuaciones inspectoras el día 20 de Septiembre de 2000 hasta el día de la notificación del acuerdo de liquidación, 17 de julio de 2002, aún computando 20 días de dilaciones imputadas por la Inspección, había transcurrido más de cuatro años, desde el final del periodo de declaración en voluntaria hasta la fecha de la notificación del acuerdo de liquidación, careciendo de eficacia interruptiva las actuaciones anteriores y posteriores por incumplimiento del plazo máximo de un año de duración.

En esta sentencia declaramos lo siguiente:

"Fundamento tercero.- La cuestión debatida debe resolverse conforme a lo regulado en el art. 29 de la Ley 1/1998 (LA LEY 837/1998), de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, aplicable "ratione temporis" al presente caso, y que fue desarrollado por el Reglamento General de Inspección de los Tributos, modificado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero (LA LEY 725/2000).

El art. 29 de la ley señalaba en su apartado 1 que "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, en el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias...".

Por su parte, el apartado tercero del mismo artículo atribuía a la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, y al incumplimiento del plazo a que se refería el apartado 1, el efecto de que "no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones".

Este precepto, como hemos señalado, fue desarrollado por el Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero (LA LEY 725/2000), que modificó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril (LA LEY 1537/1986), estableciendo el art. 31 quater los efectos del incumplimiento de los plazos de la siguiente forma:

"Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el ap. 3 del art. 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.

Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del art. 61 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan".

Cuarto.- Siendo ésta la normativa aplicable, la Sala anticipa su criterio de que la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tenían la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal.

Ahora bien, si medió una actuación formal de la Inspección poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de actuaciones, tras el transcurso del plazo máximo de doce meses, las nuevas actuaciones practicadas han de entenderse aptas para interrumpir la prescripción.

A esta conclusión nos lleva la interpretación del art. 31 quater del Reglamento de la Inspección, en cuanto ordenaba la continuación de las actuaciones hasta su terminación, lo que suponía mantener la validez de lo actuado con posterioridad no obstante el incumplimiento de los plazos establecidos, todo ello en relación con lo que disponía el art. 66 de la antigua Ley General Tributaria (LA LEY 63/1963), que concedía eficacia interruptiva a cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente (...) a la inspección (...) liquidación del impuesto devengado por cada hecho imponible.

Por tanto, la tesis del Abogado del Estado, en cuanto viene atribuir eficacia interruptiva a cualquier actuación posterior al incumplimiento del plazo de duración, si no media la prescripción, no puede mantenerse, tal como se formula, pues el art. 29.3 de la Ley estableció como efecto del incumplimiento de los plazos que no se considerase interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones anteriores, pero no contempló la eficacia interruptiva de las posteriores, que necesariamente debían realizarse, porque las actuaciones tenían que proseguir hasta su terminación.

En cambio, nada impedía otorgar efecto interruptivo a la reanudación formal de las actuaciones, transcurrido el plazo máximo de duración establecido, si esta circunstancia se comunica al sujeto pasivo, como ocurrió en el presente caso, pues mediante la diligencia nº 17 de 22 de Abril de 2002, extendida en el curso de las actuaciones llevadas a cabo con ..., como sociedad beneficiaria de ..., sociedad escindida, la Inspección hizo saber al representante que había transcurrido el plazo de duración, pero que se le ponía de manifiesto las actuaciones practicadas, al haber seguido actuando con posterioridad, formalizándose posteriormente el acta con fecha 29 de mayo de 2002.

Es cierto que la posibilidad de interrumpir la prescripción por la reanudación de actuaciones tras la interrupción injustificada o el transcurso del plazo máximo de duración, solo fue recogida de forma expresa en el art. 150.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003), al prever, tras establecer que "la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración máxima del procedimiento no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación", en su letra a) que respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar "no se considerará interrumpida la prescripción" si bien, "en estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del interesado, tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo" teniendo en ambos supuestos el obligado tributario "derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse", pero no lo es menos que, ante lo que ordenaba el art. 31 quater del Reglamento de Inspección, en relación con lo que disponía el art. 66 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), la interpretación, que luego aclaró la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003) era perfectamente defendible en los procedimientos regidos por la Ley 1/1998 (LA LEY 837/1998).

Por otra parte, al entrar en juego el art. 66 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), ya no resulta posible mantener la ilegalidad del precepto reglamentario, por ser la prescripción una cuestión sustantiva o de fondo, y estar además reservados a la Ley el establecimiento y modificación tanto de los plazos de prescripción como de las causas de interrupción.....".

En definitiva, bajo el presupuesto de que el rebasamiento del plazo máximo de duración legal de las actuaciones no haya determinado la consumación de la prescripción, y en la medida en que el transcurso del plazo máximo de duración de las mismas no determina la caducidad del procedimiento y han de continuar hasta su terminación, un acto de recaudación de aquéllas, debidamente notificado al sujeto pasivo, determina una nueva interrupción de la prescripción.

Ahora bien, como precisó la posterior sentencia de 6 de marzo de 2014, cas. 6287/2011 (LA LEY 28333/2014), esta reanudación de la actuación inspectora ha de someterse también a la limitación de duración máxima de 12 meses, pues, por un lado, no puede ser diferente la consecuencia de la reanudación a la de iniciación de un nuevo procedimiento inspector y, por otro, es patente que la duración del procedimiento no puede quedar al arbitrio de la Inspección, con grave detrimento del principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) y al que, en relación con los procedimientos tributarios, apela la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) vigente.»

Teniendo en cuenta lo anterior, el art. 150.2.a) de la LGT declara que se entiende interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con

conocimiento formal del interesado tras la realización de actuaciones después de finalizar el plazo de doce meses, si bien el obligado tributario tiene derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a los que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Este derecho del contribuyente es esencial para conocer el alcance de la comprobación y se traduce en la correlativa obligación de informar que recae sobre la Inspección, exigencia cuyo cumplimiento resulta indispensable para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción, que necesariamente alude a un concepto tributario y a unos periodos concretos.

Pues bien, en la comunicación de reanudación de actuaciones inspectoras de fecha 15 de julio de 2008, notificada el día 21 del mismo mes, no se indican los conceptos y periodos a los que se refieren las actuaciones a realizar, así como tampoco las consecuencias de la superación del plazo de duración de doce meses, limitándose a informar que las actuaciones iniciadas el 12 de diciembre de 2006 "se reanudarán en las oficinas de la Inspección arriba indicadas, el próximo día 08/08/2008".

Esta omisión es reconocida en la resolución del TEAR aquí recurrida, en la que sin embargo se expresa que la referencia a los conceptos regularizados figura en las posteriores diligencias de 12 y 24 de septiembre de 2008, las cuales, a su juicio, limitan la regularización a los pagos al exterior realizados entre el 24 de agosto de 2004 y el 30 de diciembre de 2005. Pero la lectura de las aludidas diligencias, obrantes a los folios 87, 89 y 91 del expediente administrativo, no permite confirmar la tesis de la Administración, ya que en ninguna de ellas se especifica el concreto periodo que comprende la regularización, pues en la de 12 de septiembre de 2008 se dice que el actuario comunica al contribuyente "las cantidades que procede regularizar en concepto de Retenciones por los pagos realizados a No Residentes en los años 2004 y 2005 objeto de comprobación", sin más datos, y en la posterior diligencia de fecha 24 de septiembre de 2008 se expresa que la Inspección facilita "relación conteniendo los Pagos al exterior realizados y la Retención procedente", relación que figura a los folios 93 y 95 de dicho expediente y que contiene todos los pagos realizados en el año 2004 así como la retención aplicable según la Inspección, incluidos los pagos anteriores al realizado el día 24 de agosto de 2004, de manera que esas diligencias tampoco cumplen la exigencia legal de informar al obligado tributario sobre los periodos a los que alcanzan las actuaciones inspectoras reanudadas.

El debate se centra, pues, en determinar la fecha a partir de la cual se estima interrumpida la prescripción como consecuencia de la reanudación de las actuaciones inspectoras.

Así, siendo relevante para interrumpir el cómputo del plazo de prescripción la información al contribuyente del concepto y periodos tributarios a los que alcanzan las actuaciones a realizar como consecuencia de la reanudación de las actuaciones, es indudable que dicha interrupción no se produjo con la notificación realizada el 21 de julio de 2008, sino que tuvo lugar al conocer el contribuyente el auténtico alcance de esas nuevas actuaciones, lo que se produjo el 20 de febrero de 2009 con la incoación del acta suscrita en disconformidad, que es la fecha en que formalmente se comunicó a la entidad actora la prescripción del derecho de la Administración a practicar liquidación por los pagos al exterior realizados con anterioridad al día 24 de agosto de 2004.

Por ello, resulta innecesario analizar si es imputable o no al contribuyente la dilación comprendida entre el día 21 de julio de 2008 y el 12 de septiembre del mismo año al ser un periodo anterior al día 20 de febrero de 2009, fecha en la que, como antes se ha indicado, se produjo la interrupción del cómputo del plazo de prescripción con la reanudación de las actuaciones inspectoras, no habiendo transcurrido el plazo máximo de duración de doce meses de las actuaciones reanudadas cuando se notificó la liquidación el día 18 de mayo de 2009.

En consecuencia, debe declararse prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por los pagos cuyo periodo voluntario de autoliquidación había finalizado el día 20 de febrero de 2005 (cuatro años antes del 20 de febrero del año 2009), pagos que aparecen detallados en el fundamento jurídico sexto del acuerdo que practicó la liquidación, que especifica las fechas en que finalizaron los plazos establecidos para la presentación de las autoliquidaciones relativas a los pagos objeto de comprobación, que son los que a continuación se expresan: 1) 24/08/2004, 131.519'28 euros a Israel; 2) 15/09/2004, 175.147'44 euros a Israel; 3) 06/12/2004, 5.358'95 euros a Bélgica; 4) 15/12/2004, 37.823'42 euros a Países Bajos; 5) 14/01/2005, 27.482'35 euros a Países Bajos; 6) 15/02/2005, 17.082'00 euros a Países Bajos.

SEXTO.- En cuanto al fondo, se discute en primer término el alcance e interpretación del art. 17 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), norma referida a las rentas de artistas y deportistas. Este artículo, en la redacción incorporada el año 1977, dispone:

"1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga en el ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista."

Con respecto al alcance e interpretación de ese precepto se ha pronunciado la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación núm. 1139/2010 (LA LEY 212954/2012)), que en su Quinto Fundamento de Derecho declara lo siguiente:

«QUINTO.- 1. La cuestión planteada en este recurso consiste en determinar si los pagos efectuados a dos sociedades irlandesas -... y ...- por la prestación de servicios relativos a la puesta en escena y dirección de los conciertos en Madrid y Barcelona están sujetos a imposición por el Impuesto sobre Sociedades, obligación real de contribuir, por la renta obtenida en España.

La sociedad recurrente en la instancia entendió que los pagos realizados a las sociedades irlandesas, ... y ..., no derivaban de la actividad personal del Grupo musical ..., sino que derivaban de una actividad relacionada con dicha actividad, cual es la organización de los conciertos del referido grupo musical, además de los rendimientos percibidos por el propio Grupo por dichas actuaciones; por lo que los rendimientos obtenidos por los empresarios que intervienen en el evento deben considerarse "beneficios empresariales", contemplados en el artículo 7º, del citado Convenio.

Pues bien, en relación con las rentas obtenidas en territorio español y sujetas a tributación por obligación real de contribuir, el artículo 45 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), al referirse a la actuación de artistas y deportistas, decía que iban a tener la consideración de rendimientos obtenidos en España los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal, en territorio español, de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a sociedades.

La norma amplía para artistas y deportistas el concepto de renta obtenida en España, entendiendo como rendimientos obtenidos en España aquellos rendimientos que obtenga una entidad no residente que se deriven, directa o indirectamente, de una actuación realizada en España.

La Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995), del Impuesto sobre Sociedades, ha introducido una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente los rendimientos procedentes de una actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos indirectos no atribuidos al propio artista.

Por su parte, el segundo apartado de artículo 17 del Convenio entre España e Irlanda de 1994 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas, exigiendo para su aplicación (que tiene carácter específico frente a la normativa general recogida en los artículos 7, 14 y 15), que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo se imputen a una persona o empresa distinta del artista.

Por el contrario, no se exige ni que la sociedad interpuesta esté controlada directa o indirectamente por el artista, ni que éste o personas vinculadas al mismo participen directa o indirectamente en los beneficios de la entidad interpuesta.

Como consecuencia de lo anterior, el apartado 2 del artículo 17 resulta aplicable en todos los casos en que las rentas relativas a actuaciones artísticas se atribuyan a cualquier persona distinta del artista que las realiza.

2. No puede extrañar el contenido del apartado 2 del artículo 17 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994, si se tiene en cuenta el Modelo de Convenio de la OCDE después de las modificaciones introducidas en su artículo 17 con motivo de la reunión que llevó a cabo en 1992 y que supuso, de una parte, el abandono del ya tradicional concepto de tributación en el Estado de residencia y, de otra, la recomendación de hacer extensible el párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE a las sociedades que perciben pagos relacionados con actividades artísticas o deportivas.

La redacción del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE, después de las modificaciones introducidas en la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de 1992, era la siguiente:

"1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se ejerzan dichas actividades.

2. No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en esa calidad se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, tales rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista".

El artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE surge como solución a las prácticas consideradas como elusivas realizadas por el colectivo de artistas y deportistas en el marco de la celebración de un determinado evento, definiendo con claridad la potestad tributaria de los Estados de la fuente, a los que se permitió gravar los rendimientos obtenidos por dichos sujetos tributarios, cuando se produzca la manifestación artística o deportiva en su territorio.

Ello permitía, por tanto, dejar parcialmente sin efecto las medidas adoptadas por los interesados, los cuales acostumbraban a residir en paraísos fiscales o Estados con una tributación amable a sus intereses, circunstancia que permitía justificar, además, una factura fiscal reducida en relación con el volumen de rendimientos obtenidos por su actividad profesional.

Así, tanto la regla general como el párrafo segundo del artículo 17 del MCOE inciden en evitar que una planificación fiscal permita a dicho colectivo, por la naturaleza de sus actividades (muy propicia, en ocasiones, a recibir rendimientos de todos los confines del mundo), a reducir sus respectivos impuestos. Y ello sólo se consigue de un modo: autorizando al Estado en el que se desarrolla la actividad a gravar los rendimientos obtenidos por el artista o deportista como consecuencia de la realización de un determinado evento o espectáculo en su territorio.

3. En el presente caso, las cantidades satisfechas a ... y a ... retribuyen, según las facturas, los servicios de producción de los Conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y vídeo, y los servicios de organización y consultoría para los dos conciertos referidos, respectivamente. Por lo tanto, se trata de rentas derivadas de las actuaciones en España del Grupo "... " que el Convenio permite que sean sometidas a tributación en el territorio en el que se realizó la actividad artística.

Cuando las rentas relativas a las actividades personales de uno de los profesionales del espectáculo o deportista no se imputen a ese profesional o deportista, sino a otra persona interpuesta, esa renta puede, no obstante las disposiciones de los artículos 7º -beneficios empresariales-, 14 -profesionales independientes- y 15 -profesionales dependientes-, someterse a imposición en el Estado Contratante en el que tengan lugar las actividades del profesional o deportista.

El artículo 17.2 contiene una cláusula antielusión destinada a evitar el fraude fiscal mediante sociedades interpuestas y para su aplicación exige únicamente que las rentas relativas a las actividades de estos profesionales del espectáculo o del deporte se imputen a una persona o empresa distinta del artista. Si bien es cierto que ... y ... reciben dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichas pagos junto con los efectuados a la entidad ... remuneran en conjunto la gira de "... " en España. (CDI entre España y Reino Unido de 21 de octubre de 1975). La cláusula antielusión del Convenio con Irlanda es del mismo tenor que la del Convenio con el Reino Unido, de 21 de octubre de 1975, no exigiendo, por tanto, ningún tipo de prueba. Aunque la sociedad no residente haya recibido sus retribuciones en calidad de rendimientos de una actividad empresarial, al prevalecer lo establecido por el invocado artículo 17.2 del aludido Convenio sobre lo señalado por el artículo 7 del mismo, los rendimientos controvertidos deben encuadrarse en el referido artículo 17.2 y tributar en España por el Impuesto sobre Sociedades.

Vemos, pues, que tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades como el Convenio para evitar la Doble Imposición con Irlanda han introducido, siguiendo las pautas dadas por la OCDE, una cláusula antielusión fiscal que pretende evitar el que se deje sin gravamen en el Estado de la fuente, es decir en el territorio en el que el artista desarrolla su actuación, los rendimientos procedentes de esa actuación por el mero hecho de que figuren, no como rendimientos directos de esa actuación, sino como rendimientos que podríamos denominar indirectos y en consecuencia no atribuidos al propio artista sino a otra persona.

De acuerdo con lo que antecede cabe concluir que están sujetas en España todas las retribuciones obtenidas por la sociedad ... y derivadas de la gira musical en aplicación del artículo 45.1.d) de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) y del artículo 17.2 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República de Irlanda.»

Incluso en el supuesto de Convenios suscritos antes del año 1977, caso del firmado con Holanda, que no contienen una norma expresa de habilitación para transparentar la renta obtenida por la sociedad interpuesta en la persona del artista, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha proclamado la aplicación de la cláusula antielusión en sentencias de fechas 11 de junio de 2008, 13 de abril de 2011 y 28 de marzo de 2012 (recursos de casación núms. 7710/2002, 456/2006 y 2896/2008, respectivamente). Así, en la sentencia de 28 de marzo de 2012, con cita de las dos anteriores, se declara:

«Pues bien, esta Sala ha entendido en sentencia de 11 de junio de 2008 (rec. 7710/2002 (LA LEY 148055/2008)) que "los pagos realizados a sociedades holandesas interpuestas deben encuadrarse dentro del art. 18 del Convenio Hispano-Holandés, relativo a las rentas de artistas y deportistas sometidos a imposición en España. El art. 18 del Convenio Hispano-holandés dice así: "No obstante la disposición de los arts. 15 y 16, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión y los músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado donde actúen".

De tratarse de pagos realizados a una sociedad, y no directamente a un artista o deportista, en una primera apreciación podría entenderse que no resulta aplicable este artículo 18 al no contener el párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE, que es el precepto equivalente al artículo 18 del Convenio Hispano Holandés, párrafo segundo, que textualmente dispone:

"No obstante lo dispuesto en los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades ejercidas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona, estas rentas pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el que se realicen las actividades del artista o deportista".

Conviene recordar que el mencionado Convenio hispano holandés es de una fecha anterior al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la Renta.

Por tanto, no es de extrañar que el art. 18 de aquel Convenio hispano holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que ésta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977.

El artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad.

En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aún cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio.

Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del artículo 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio Hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios.

En relación al párrafo 2 del artículo 17 del Modelo de Convenio (que contiene una cláusula expresa contra la utilización de sociedades interpuestas), podemos decir que con él se introduce una cláusula antielusión, que pretende impedir la utilización de sociedades interpuesta no residentes para cobrar las rentas generadas en España por los artistas y deportistas; sin él, esas rentas tributarían, conforme al artículo 7 del Modelo de Convenio, en el Estado de residencia de las sociedades. Con la cláusula del párrafo segundo del artículo 17 del Modelo de Convenio se levanta el velo de la sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado.

Quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos llevó al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito sino ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes -España- de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio Hispano-Holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio.

Tanto en el supuesto de que los artistas hubieran actuado en España por cuenta propia como de forma dependiente de una sociedad, el artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés permite que el Estado de la fuente en el que se obtienen rendimientos por razón de un espectáculo -en este caso deportivo-, pueda gravarlos, aún cuando se atribuyan a una entidad distinta del propio artista, con independencia de que exista o no el segundo párrafo del artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992, siempre que la legislación interna de dicho Estado prevea -desconociendo a efectos fiscales tales entidades interpuestas- dicho gravamen.

Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo del artículo 17 o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del Tratado Hispano-holandés, gravar rendimientos obtenidos a través de una sociedad interpuesta.

A fin de evitar la elusión fiscal por vía de la interposición de entidades no residentes, el modelo de Convenio de la OCDE de 1992, a través de sus Comentarios, permite aplicar la normativa interna.

Aunque el caso enjuiciado en la sentencia citada hace referencia a una actividad artística, resulta directamente aplicable a los deportistas que tienen cedidos sus derechos de imagen a sociedades cesionarias de los mismos, radicadas en otros países.

La sentencia de 13 de abril de 2011 ha confirmado la anterior sentencia de 11 de junio de 2008, considerando sujetas a nuestro país las rentas obtenidas por deportistas en España a pesar de haber sido retribuidas a una sociedad radicada en Holanda.»

SÉPTIMO.- En el caso analizado por el Tribunal Supremo en la transcrita sentencia de 7 de diciembre de 2012 se discutía si los pagos efectuados a varias sociedades no residentes por la realización en España de conciertos de música tenían la consideración de rentas de artistas o si eran la retribución de una actividad empresarial. Y dicha sentencia proclama que aunque las sociedades no residentes hayan recibido sus retribuciones en calidad de rendimientos de una actividad empresarial, al prevalecer lo establecido por el art. 17.2 del Convenio con Irlanda sobre lo señalado por el art. 7 del mismo, esos rendimientos deben encuadrarse en el referido art. 17.2 y tributar en España, con referencia expresa a los servicios de producción, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y vídeo, así como a los servicios de organización y consultoría.

El texto del art. 17.2 del Convenio con Irlanda es idéntico al de los preceptos que regulan los pagos a artistas en los Convenios suscritos por España con Argentina y con Israel, que son los Estados en los que tienen su residencia las entidades DLG (De La Guardia) y Mayumaná, a las que la sociedad actora realizó pagos por la prestación de servicios necesarios para el desarrollo material de los espectáculos en nuestro país, por lo que estando ante supuestos muy similares al resuelto por la citada sentencia del TS de 7 de diciembre de 2012, debe adoptarse aquí la misma decisión, de modo que los pagos controvertidos tributan en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo significarse además que los conceptos que figuran en las facturas cuestionadas no permiten afirmar que esos pagos no incluyan los servicios de los artistas que actúan en el escenario.

La anterior conclusión no resulta afectada, en el caso de los pagos a Israel, por el documento atribuido a la entidad Intopia que se identifica en el escrito de demanda como Anexo 12, pues no ha sido adverbado, está redactado en inglés y no ha sido aportada su traducción al castellano, incumpléndose la obligación que impone el art. 144.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000), careciendo por ello de eficacia probatoria, no pudiendo olvidarse, además, que la parte actora no ha presentado ningún contrato suscrito con la sociedad Mayumaná, de modo que no ha justificado los hechos en que basa la pretensión deducida en la demanda.

Con respecto a los pagos a Argentina, debe destacarse que el hecho de que la actora haya practicado la retención del 25% sobre determinados pagos, no implica que no deba aplicarse esa misma retención en las facturas que aquí se discuten, que se expidieron sin duda por la prestación de servicios necesarios para el desarrollo material del espectáculo en nuestro país.

En relación con los pagos efectuados a la sociedad Momix, con residencia en los Estados Unidos de América, el art. 19 (artistas y deportistas) del Convenio suscrito en fecha 22 de febrero de 1990 entre España y ese país para evitar la doble imposición tiene una redacción diferente, disponiendo en sus dos primeros apartados lo siguiente:

«1. No obstante las disposiciones de los artículos 15 (servicios personales independientes) y 16 (servicios personales dependientes), las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, excepto si la cuantía de los ingresos obtenidos por dicho artista o deportista de la realización de esas actividades, incluidos los pagos por reembolso

de gastos o los gastos soportados en su nombre, no excede de 10.000 dólares USA, o su equivalente en pesetas, respecto del período fiscal considerado.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista o deportista personalmente y en calidad de tal se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, dichas rentas pueden, no obstante las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) y del artículo 15 (servicios personales independientes), someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista o deportista a no ser que resulte probado que ni el artista o deportista ni personas vinculadas al mismo participaron directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas ("partnerships") u otras distribuciones.»

La entidad actora considera que los pagos satisfechos a la sociedad Momix no pueden ser gravados en España porque los artistas que representaron el espectáculo no están vinculados con la empresa ni tienen derecho a sus beneficios por no ser socios de la misma, remitiéndose a tal fin a los Anexos 9 y 11, que son documentos no averados, redactados en inglés y de los que no ha sido aportada su traducción al castellano, incumpliendo, al igual que en el caso anterior, la obligación que impone el art. 144.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000) , por lo que carecen de eficacia probatoria. Así pues, al no haber probado la parte actora que los artistas no estuviesen vinculados con la sociedad Momix y tampoco que no participasen directa o indirectamente en los beneficios de la misma, procede rechazar la pretensión deducida en la demanda.

Por otro lado, no es preciso analizar los argumentos invocados por la parte actora en relación con el pago efectuado a Bélgica, por cuanto, al ser de fecha 6 de diciembre de 2004, ha prescrito el derecho de la Administración tributaria a su regularización, conforme se razonó en el quinto Fundamento de Derecho.

Finalmente, en cuanto a los pagos no afectados por prescripción realizados a la sociedad Ampco, con residencia en los Países Bajos, sobre cuyos importes la Inspección aplicó una retención del 6% a tenor del art. 12 (cánones) del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Países Bajos, de 16 de junio de 1971, procede ratificar la decisión administrativa porque se trata de pagos por el alquiler de equipos técnicos para la celebración de conciertos, conclusión que tampoco ha desvirtuado la entidad recurrente, que no ha aportado el contrato ni cualquier otra prueba que avale su tesis, pues el Anexo 6 al que se alude en la demanda es un documento extraído de una página web, redactado en idioma extranjero y cuya traducción no ha sido aportada. Es más, aunque se admitiese a efectos meramente teóricos que el servicio no era el alquiler de equipos técnicos, sino un servicio técnico integral de luz y sonido prestado a través del personal preciso para ello, como sostiene la actora, en tal caso serían pagos por servicios necesarios para el desarrollo del espectáculo, que también tributarían en España por aplicación del art. 18 del aludido Convenio hispano-holandés, de acuerdo con las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 , 13 de abril de 2011 y 28 de marzo de 2012 , antes mencionadas.

OCTAVO.- En consecuencia, procede anular la liquidación recurrida por haber prescrito el derecho de la Administración tributaria a practicar liquidación en relación con los pagos al exterior anteriores al día 20 de febrero de 2005, sin perjuicio de la facultad que corresponde a dicha Administración para dictar nueva liquidación que regularice únicamente los pagos efectuados a partir de tal fecha.

Por último, la anulación de la liquidación recurrida conlleva la del acuerdo sancionador que deriva de aquélla.

NOVENO.- En atención a las razones expuestas debe estimarse en parte el recurso, sin que proceda hacer imposición de costas, de conformidad con el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción , precepto reformado por la Ley 37/2011 (LA LEY 19111/2011).

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad **ZUSUP, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 28 de noviembre de 2012, que desestimó las reclamaciones deducidas contra liquidación y contra acuerdo sancionador relativos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ejercicios 2004/2005, anulando y dejando sin efecto la resolución recurrida así como los actos administrativos de los que trae causa, en los términos establecidos en el octavo fundamento jurídico; sin costas.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) , expresando que contra la misma no cabe interponer recurso ordinario.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Léida y publicada ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que como Secretario certifico.