

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ056566

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia de 23 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 460/2011***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. Carácter unitario del procedimiento de inspección.** La ampliación se refiere a las actuaciones inspectoras. Aunque la causa de la ampliación se refiera solo a un tributo y periodo, afecta a todos los conceptos y periodos incluidos en las actuaciones. **Motivación.** Es preciso justificar la necesidad de la ampliación a la vista de las circunstancias del caso concreto. **Dilaciones.** La diligencia tenía por objeto la aportación de documentación relevante, por lo que se rechaza que careciese de sustancia objetiva y, además, el obligado tributario solicitó un aplazamiento por el disfrute de las vacaciones.

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Gestión comercial del Campeonato del mundo de motociclismo.** Pagos por parte de la FIM a la entidad en concepto de gestión comercial, promoción y organización del evento deportivo. La entidad presta un servicio de organización de eventos deportivos y para hacerlo viable se ceden derechos como el uso de nombre y logotipo de la FIM. Las rentas que se satisfacen comprenden tanto el servicio de gestión como la cesión de la marca y los derechos inherentes a la misma. La contraprestación por el uso de la marca y logotipo se califica como canon y está sujeta a retención. La contraprestación por el contrato de gestión no puede calificarse como "beneficios empresariales" porque no actúa en España mediante establecimiento permanente.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 150.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 184.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), art. 184.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 31.

RD 939/1986 (RGIT), art. 31.

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.

Convenio de 3 de marzo de 1967 (Convenio con Suiza), arts. 7 y 12.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Ley 17/2001 (Ley de marcas), art. 4.

Ley 41/1998 (Ley IRNR), art. 12.

Ley 61/197 (Ley IS), arts. 4 y 78.

RD 1784/1996 (Rgto. Registro Mercantil), art. 295.

**PONENTE:***Don Jesús Nicolás García Paredes.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

**SENTENCIA**

Madrid, a veintitres de octubre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 460/2011 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D.Manuel Sanchez-Puelles Gonzalez Carvajal, en nombre y representación de DORNA SPORTS S.L, frente a la Administración del

Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 18 de octubre de 2011 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS N. GARCIA PAREDES .

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 24 de noviembre de 2011 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por decreto de fecha 5 de diciembre de 2011 con reclamación del expediente administrativo.

#### **Segundo.**

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 8 de marzo de 2013, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

#### **Tercero.**

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 11 de junio de 2013 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

#### **Cuarto.**

Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, se dió traslado a las partes para conclusiones.

#### **Quinto.**

Por providencia de esta Sala de fecha 16 de septiembre de 2014 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de octubre de 2014 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 18.10.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma los acuerdos de liquidación, de fechas 12 y 16 de febrero de 2010, dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos a liquidaciones por el concepto de "Retenciones a cuenta. Imposición no residentes", correspondientes a los períodos 2003/04/05/06 y al mes de abril de 2004, respectivamente; así como en relación con el acuerdo sancionador por la retención correspondiente al mes de abril de 2004; todo por cuantía de 1.141.226,94 , según Actas de disconformidad, Modelos A02, nº 71672773 y nº 71672834, de fechas 18 de diciembre de 2009, incoadas a la actora, DORNA SPORTS, S.L., como sociedad dominante del Grupo fiscal 182/04.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación de la regularización de los pagos realizados a la FIM , objeto de la reclamación R.G. 1697/19 (pues las registradas con los números 1698/10 y 6034/10, son objeto del recurso nº 458/2011) 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 a tan sólo las facturas recibidas de la FIM en los ejercicios 2003 a 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 , 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 . Alega que no procede excluir del cómputo los 119 días imputados, por lo que el acto de liquidación debió dictarse el 03.12.2009, no el 12.02.2010, como sucedió, produciéndose la prescripción de los períodos liquidados desde diciembre de 2003 a enero de 2006, sin que las diligencias levantadas por la Inspección interrumpían, al carecer de transcendencia tributaria (diligencias nº 24 -49 días- y nº 39 -56 días-; entre otras). 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 DORMA SPORTS, 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 y DORNA SPORTS, S.L., como se desprende de lo pactado en el mismo. 6) Derechos de autor sobre los registros audiovisuales del Campeonato del Mundo de Motociclismo, ya que de acuerdo con la legislación española, DORNA SPORTS, 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 realizado por DORNA SPORTS, 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. Y 8) Los pagos realizados a la FIM por DORNA SPORTS, 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 la inadmisión del presente recurso, al tramitarse el recurso nº 458/2011, contra la misma resolución del TEAC, que resuelve de forma acumulada las reclamaciones económico-administrativas nº R.G. 1697/19 , 1698/10 y 6034/10, por lo que se produce una desviación procesal. Tras exponer las operaciones que motivaron la regularización, rechaza el argumento de la inadecuada ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción asociada, conforme al criterio declarado en la Sentencia de fecha 16.02.2011, dictada en el rec. Nº 38/2010, por la Sección 6ª. Alega que no se produce la prescripción invocada por la actora, al existir interrupciones por causas imputables a la misma, por tardanza en la entrega de la documentación requerida. En cuanto al fondo, partiendo de los Estatutos que regula la FIM, así como 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.**

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 a tan sólo las facturas recibidas de la FIM en los ejercicios 2003 a 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 , motivadoras del acuerdo de ampliación.

En primer lugar, se ha de indicar que la ampliación del plazo se ha de predicar, no centrándolo en el concepto impositivo impugnado en este recurso, sino en el contexto de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo y que culminaron con las incoación de las dos actas reseñadas, y que se iniciaron mediante comunicación notificada con fecha 3 de diciembre de 2007; además de que la entidad no invocó este motivo ante el TEAC. 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 24- enero-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 períodos 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 , aunque se refiera a más de un tributo o a distintos períodos.

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 (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 nº 987/2010; entre otras).

### **Tercero.**

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.- El Volumen de operaciones declarado por la entidad DORNA SPORTS, S.L., en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:

Cifras que superan ampliamente la requerida para la obligación de auditar sus cuentas ( art. 205 relacionado con el art. 181 del TR de la Ley de Sociedades Anónimas , por remisión del art. 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada ).

2.- Formar parte la entidad del Grupo de Sociedades nº 182/04 en calidad de sociedad dominante, en los períodos en comprobación 01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004, y del Grupo de Sociedades 134/05 en calidad de sociedad dependiente, en los períodos en comprobación 2005 y 2006; Grupos en Régimen de Tributación Consolidada para los que se va a solicitar la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades por los ejercicios 01/07/2003 a 30/06/2004 y 01/07/2004 a 31/12/2004, 2005 y 2006.

3.- La relación entre ambas comprobaciones determina que la comprobación del IVA de las retenciones debe ser realizada en unidad y de forma simultánea con el Impuesto de Sociedades.

4.- 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.

d) Vinculación con grupos extranjeros con múltiples operaciones internacionales.

e) Intervención en múltiples procesos de fusión empresarial."

Pues bien, como hemos declarado, la concurrencia de las circunstancias determinantes de la ampliación han 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 si permite apreciarla (en este sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia: STS de 16 de mayo de 2013 -rec. cas. nº 4602/2010 -, que confirma la Sentencia dictada en fecha 12 de mayo de 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.

Finalmente, traemos a colación el criterio jurisprudencial sobre la motivación del acuerdo de ampliación, que declara: " TERCERO.- 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, 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, 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." . ( Sentencia de fecha 19 de noviembre de 2008, dictada en el rec. casación nº 2224/2006 ; entre otras).

#### **Cuarto.**

El siguiente motivo de impugnación es el relativo a la 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. Alega que no procede excluir del cómputo los 119 días imputados, por lo que el acto de liquidación debió dictarse el 03.12.2009, no el 12.02.2010, como sucedió, produciéndose la prescripción de los períodos liquidados desde diciembre de 2003 a enero de 2006, sin que las diligencias levantadas por la Inspección interrumpen, al carecer de transcendencia tributaria (diligencias nº 24 -49 días- y nº 39 -56 días-; entre otras).

Las dilaciones no imputables a la Administración, según el acuerdo de liquidación, lo son por un periodo de 119 días que se relacionan a continuación:

1) Petición de suspensión por Dorna Sports SL, del 25/07/2008 al 12/09/2008 (49 días), reflejado en la diligencia nº 24 de fecha 24/7/2008.

2) No aportar la documentación requerida, del 8/11/2008 al 21/11/2008 (14 días), recogida en las diligencias 30 a 34, ambas inclusive.

3) Período vacacional de Dorna Sports SL, del 5/08/2009 al 29/09/2009 (56 días), consignado en la diligencia nº39 y en comunicación de esta inspección de fecha 29/9/2009.

Por lo que se refiere a este último plazo de 49 días, opone que la Diligencia nº 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 solicitada "de copias de las facturas emitidas o recibidas con la entidad Two Wheel Promotions Limited" que es aportada efectivamente en dicho acto por el representante mediante fotocopia; y en el apartado CUARTO se recoge:

"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, General Tributaria".

Y en el apartado QUINTO 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. En todo caso, esta alegación carece de virtualidad alguna a los efectos pretendidos, pues, aunque consideráramos que esa diligencia era irrelevante para interrumpir la prescripción, cuando se produce la siguiente actuación inspectora el 16 de septiembre de 2008 (diligencia núm. 25) aún no había transcurrido el plazo de prescripción, ni había existido un plazo superior a seis meses entre la diligencia anterior (núm. 24) de 11 de julio de 2008 y la siguiente (núm. 26) de 16 de septiembre de 2008 que pudiera considerarse como periodo de interrupción injustificada del procedimiento a los efectos del art. 150.2 LGT .

Y por otro lado, constando expresamente que fue el propio contribuyente quien solicitó un aplazamiento, dicho período 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 -rec. cas. 5550/2008 - y 16 de mayo de 2013 -rec. cas. 4602/2010 -, entre otras) .

En la Diligencia nº 39, 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.

Pues bien, 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 nº 276/2009 ; entre otras).

Así las cosas, procede desestimar los motivos y argumentos invocados, relacionados con el procedimiento inspector.

**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, 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.

De una primera lectura, se desprende que la finalidad primordial deseado por las partes es la concesión a la entidad DORNA SPORTS por parte de la FIM de la facultad para prestar un servicio, cual es, la celebración de los campeonatos mundiales de moto GP, 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 por DORNA a la FMI, utilizando en exclusiva la denominación de la carrera que va a organizar, " FIM Road Racing World Championship Grand Prix" 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 entra en las 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 , adquiriendo los derechos vinculados a la marca FIM Road Racing World Championship Grand Prix , por lo que las rentas que la actora satisface como contraprestación comprende tanto el "servicio de gestión" como la cesión de dicha marca 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 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. 4º, de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, 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" 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 (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, 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 3ª, del Tribunal Supremo).

En el Nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, 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, de 8 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, que modificó la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En este sentido, el art. 12, de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, considera como rentas obtenidas en territorio español:

" f) 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, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, 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, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), en redacción dada por la Ley 46/2002, 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 (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 a la FIM por el uso de sus marca y logotipos se califica como "canon", y, por lo tanto, está sujeta a retención.

A ello, debe añadirse el concepto que se hace figurar en las diversas facturas, unidas al expediente administrativo, de las que se desprende que los derechos audiovisuales derivados de la celebración de los eventos deportivos, están incluidos en dicho contrato ( "a) El derecho a controlar, gestionar y explotar con fines comerciales y a nivel mundial los derechos sobre imágenes en movimiento" ) ; concepto este, que también queda comprendido en el ámbito, tanto del citado art. 12, de la Ley 41/1998 , como en el art. 12, del mencionado Convenio.

## **Noveno.**

Por su parte, el art. 7 , de rúbrica "Beneficios de las Empresas" , del citado Convenio , se 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, 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. 4º.1.b), de la Ley 61/78, de 27 de diciembre, 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. 7º.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, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, 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, dictada en el rec. Nº 382/2005 ; confirmada por Sentencia de fecha 23 de febrero de 2012, dictada en el rec. Casación nº 3798/2008, de la Sala Tercera, Secc. 2ª, 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. 7º, 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 ésta 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.

#### **Decimo.**

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, las costas se imponen a la actora, al haber sido desestimada su pretensión. .

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

#### **FALLAMOS**

Que DESESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Manuel Sánchez Puelles González Carvajal, en nombre y representación de la entidad DORNA SPORTS, S.L., contra la resolución de fecha 18.10.2011 (R.G. 1697/10), dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es conforme a Derecho en el concepto analizado; con imposición de las costas a la recurrente. .

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

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. Don JESUS N. GARCIA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.