

Tribunal Económico-Administrativo Central, Sección Vocalía 6ª, Resolución de 11 Sep. 2017, Rec. 969/2014

LA LEY 126323/2017

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Regularización del concepto "Retenciones". Promotora de espectáculos. Pagos por la contratación de servicios técnicos sobre cuyas retribuciones el sujeto pasivo no practicó retención por entender que se estaba en presencia de rentas empresariales, que debían tributar en el estado de residencia de aquellas sociedades no residentes en atención a los CDI suscritos con EEUU, Bélgica y Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Pretendida infracción de la libertad de establecimiento prevista en los Tratados UE. Es conforme a derecho mantener modalidades de gravamen diferentes para prestadores de servicios residentes y no residentes. Las diferencias existentes en la base de retención están justificadas por el diferente tipo de gravamen. La distinta técnica impositiva de sometimiento de las rentas para las sociedades no residentes respecto de las residentes, no resulta generadora de discriminación o desventaja alguna, ya que aquella retención a cuenta -retención que se convierte en el impuesto definitivo en el caso de preceptores no residentes que operan sin establecimiento permanente- es muy inferior a la tributación a que tales rentas se someten cuando la misma renta es obtenida por sociedades residentes.

El TEAC desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra resolución desestimatoria presunta y posterior acuerdo desestimatorio expreso relativo a la liquidación girada por el concepto de Retenciones. Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de los periodos 2008 a 2010.

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.
En Contra: CONTRIBUYENTE.**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACION ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D Fx..., en nombre y representación de **XY ESPAÑA SAU**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la resolución desestimatoria presunta y posterior acuerdo desestimatorio expreso de 21 de enero de 2014, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, en relación al recurso de reposición formulado por la actora frente a la liquidación girada por aquella Dependencia, por el concepto de Retenciones. Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de los periodos 2008 a 2010, mediante acuerdo de 27 de mayo de 2013.

Cuantía (la mayor, con fecha de devengo 31/10/2010): 801.223,44 €

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 20 de marzo de 2013 se formalizó por la Inspección con relación al sujeto pasivo, concepto y periodos referidos, Acta A02 nº ..., de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 3.943.304,23 €, de los que 3.429.740,58 € se corresponden con la cuota y 513.563,65 € con los intereses de demora.

En la referida Acta, así como en el Informe Complementario a ésta, se dice lo siguiente:

- Las actuaciones se iniciaron el 7 de marzo de 2012, habiéndose producido hasta la fecha dilaciones no imputables a la Administración que totalizan 86 días.
- En el curso de tales actuaciones se han extendido un total de 17 diligencias, en las fechas que se detallan en el Acta, cuyo contenido consta en el expediente.
- El sujeto pasivo presentó las declaraciones-liquidaciones mensuales de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los periodos objeto de comprobación (septiembre de 2008 a diciembre de 2010), con el detalle que se especifica en el Acta.
- La actividad del sujeto pasivo resulta clasificada en el epígrafe 965.4 del IAE (empresas de espectáculos).
- En los periodos objeto de comprobación la actividad del sujeto pasivo consistió en la celebración de espectáculos musicales (conciertos) y circenses en territorio español. Para ello, contrató con sociedades residentes fuera de territorio español la prestación de los servicios necesarios para llevar a cabo los espectáculos, recibiendo igualmente de proveedores residentes determinados servicios técnicos y de apoyo de tales eventos. A los efectos de practicar las correspondientes retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), el obligado tributario distinguió entre:
 - Actuación personal de los artistas (los '*servicios artísticos*'), y
 - Iluminación, sonido, video, gestión de entradas (los '*servicios técnicos*').

En ocasiones una misma sociedad prestaba los '*servicios artísticos*' (ya que era el titular de los derechos del artista), y los '*servicios técnicos*'; otras veces, eran sociedades distintas. En algunos casos las sociedades proveedoras formaban parte del grupo internacional al que pertenece el propio sujeto pasivo, las cuales suelen tener contratos en exclusiva con determinados artistas, caso de XY Utours (USA), con el grupo musical ..., XY Mtours (USA), con la artista ... o XY Touring (USA), con la artista

- Se detalla en el Acta la diferente facturación emitida por esas sociedades no residentes, sin establecimiento permanente en España, sobre las que no practicó retención el sujeto pasivo. Se dice que de los importes que se detallan, se han excluido las cantidades correspondientes a eventos celebrados en el País Vasco, por ser competencia de las Diputaciones Forales su comprobación tributaria. Igualmente se señala que ninguna de esas sociedades presentó declaración por el IRNR. Respecto de la facturación de la sociedad ZS America Inc, se destaca la cláusula 6.1 del contrato en el que se dice que el sujeto pasivo pagará a ésta "*una suma igual a (i) una remuneración base igual al 10% de los ingresos de Taquilla (ii) al 85% de los ingresos de Beneficio neto*".
- Se solicitó al sujeto pasivo que acreditase que determinados artistas o grupos, o personas vinculadas, participaron directa o indirectamente en los beneficios de la compañía en cualquier forma (incluyendo remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones ...), atendándose tal requerimiento mediante la aportación de declaraciones juradas y certificaciones de las compañías que afirmaban que los artistas no recibieron ninguna remuneración.
- Tras citarse la normativa interna y los artículos 17 de los convenios para evitar la doble imposición suscritos con Bélgica, la Gran Bretaña e Irlanda del Norte y USA, se remite la propuesta del actuario a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 7/12/2012, ahondando en el carácter de cláusula de antielusión fiscal en que se constituye el apartado 2º del artículo 17 de los referidos convenios, y sosteniendo la procedencia de aplicar la retención correspondiente también sobre las cantidades satisfechas a aquellas sociedades no residentes por aquellos '*servicios técnicos*'.
- Por último, se dice por el actuario que, en su opinión, no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias.

SEGUNDO.- Frente a aquella propuesta la interesada formuló alegaciones mediante escrito presentado el 17 de abril de 2013, sosteniendo la improcedencia de la propuesta de liquidación, y, subsidiariamente, que se gire aquella retención sobre la base del importe neto, una vez deducidos los gastos fiscalmente deducibles.

En la referida fecha del 27 de mayo de 2013 fue dictado Acuerdo por el Inspector Jefe, en el que, estimándose la alegación de la actora respecto de uno de los proveedores, se dicta liquidación de la que resulta una deuda tributaria exigida de 3.890.608,66 €, de los que 3.362.883,43 € se corresponden con la cuota y 527.725,23 € con los intereses de demora.

Tras confirmar la procedencia de los periodos de dilaciones no imputables a la Administración (añadiendo un periodo de 8 días por el aplazamiento solicitado para la presentación de alegaciones), se dice que, de acuerdo a la normativa del IRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español las de actividades económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista. Tras advertir que el sujeto pasivo, en la organización de eventos musicales y artísticos, diferencia entre retribuciones satisfechas por 'servicios artísticos' y 'servicios técnicos' (no sometiendo a retención éstas últimas), se señala que, a la vista de la normativa transcrita, ambos tipos de renta estarían sujetos a retención, toda vez que las rentas satisfechas por el obligado tributario sobre las que no practicó retención corresponden a servicios que constituyen un elemento intrínseco de la actuación artística, siendo indispensables para la realización del concierto, por lo que deben considerarse rentas relativas a una actividad relacionada con la actuación personal del artista; se precisa que mediante éstas se está retribuyendo en conjunto la actuación realizada en España por dichos artistas, para cuya realización ha sido necesario que una serie de entidades hayan organizado un conjunto de medios de producción.

Se argumenta que tales rentas únicamente estarían exentas de retención si los correspondientes Convenios de doble imposición así lo previeran. Vistos los Convenios de doble imposición suscritos por España con Bélgica, Gran Bretaña e Irlanda del norte y con USA, así como la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 7/12/12 que interpreta el artículo 17 de los Convenios de doble imposición, se confirman las conclusiones del actuario (excepto en lo que alcanza a las rentas satisfechas a la sociedad NV T Belgium), no pudiendo estarse a las pruebas aportadas por la actora acerca de la no participación de los artistas como socios de tales sociedades, en tanto tales pruebas (certificaciones de las mismas sociedades), resultan estar emitidas por parte interesada.

Se confirma la no concurrencia de indicios de la comisión de infracción tributaria.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 29 de mayo de 2013.

TERCERO.- En fecha 28 de junio de 2013 la representación de la actora formuló recurso de reposición frente a dicho acuerdo, sosteniendo la indebida valoración de las pruebas aportadas para acreditar la no participación de los artistas en las rentas satisfechas por servicios técnicos; se insiste en la procedencia de atender los gastos en los que se ha incurrido en la producción de los espectáculos, de los que se aportan las correspondientes pruebas; se denuncia la no valoración de las circunstancias particulares que se dan en el caso de ZS, donde estamos en presencia de rentas empresariales, siendo los artistas meros empleados de aquella firma que no participan de las rentas de la sociedad, y habiendo tributando por los ingresos obtenidos mediante salario que ya han tributado en España. Por último, se dice que aquellas rentas no son artísticas, sino empresariales, que el acuerdo impugnado no valora adecuadamente la sentencia del TS de 4/12/2012, no valora el crédito fiscal por la existencia de gastos y no valora adecuadamente las manifestaciones del representante legal de G Productions Limited.

Se insta se dicte liquidación anulando el acuerdo impugnado.

CUARTO.- No habiendo recaído resolución expresa en aquel recurso de reposición, frente a la resolución desestimatoria presunta del mismo por la representación de la actora se presentó en fecha 1 de agosto de 2013 escrito de interposición de reclamación económico-administrativa ante este Tribunal (con entrada en esta Dependencia el 5 de diciembre de 2014), siéndole asignado el número de expediente **RG.6716/2014**, solicitando la puesta de manifiesto del expediente administrativo para proceder a la posterior formulación de alegaciones.

QUINTO.- En fecha 21 de enero de 2014 se dictó acuerdo por el Inspector Regional, desestimando aquel recurso de reposición, argumentándose, en síntesis, que los CDI de Bélgica y del Reino Unido señalan en su artículo 17.2 que cuando las rentas relativas a las actividades realizadas por un artista no se imputen a ese profesional sino a otra persona, pueden gravarse en el Estado en el que tengan lugar dichas actividades, sin exigir ningún tipo de requisito o prueba adicional, y que, 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 CDI sobre lo señalado por el artículo 7 del mismo, los rendimientos deben encuadrarse en el referido artículo 17.2 y tributar en España por el IRNR. Por lo que hace al CDI con los Estados Unidos de América, éste establece que las rentas derivadas de las actividades realizadas por un artista que se atribuyan a otra persona pueden ser sometidas a imposición en el Estado contratante en que se realicen, salvo que se pruebe que el artista o personas a él vinculadas no participan directa o indirectamente en los beneficios de esa otra persona; solicitadas tales pruebas, se aportaron declaraciones juradas y certificaciones de tales sociedades no residentes, considerándose tales documentos aportados como insuficientes y, en cualquier caso, las certificaciones posteriormente aportadas no acreditan que los ingresos no lleguen finalmente a los artistas.

Se insiste en la procedencia de aplicar al caso analizado las conclusiones de aquella sentencia del TS de 7/12/12, pues en el Fundamento de Derecho Quinto de la misma se señala que la cuestión planteada consiste en determinar si los pagos efectuados a dos sociedades irlandesas 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 por obligación real (predecesor del actual Impuesto sobre la Renta de No Residentes), y, en la resolución de esta cuestión, el Tribunal no hace referencia a la existencia de un solo contrato o a la titularidad exclusiva de los derechos de producción por parte de estas sociedades, sino que señala que la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) (aplicable en aquel caso) 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 ello se considera que las conclusiones de dicha sentencia son plenamente aplicables al caso.

Con relación a las facturas emitidas por el ZS America, Inc, no se observa ninguna especialidad en ellas que permita considerar que las rentas satisfechas a esta sociedad no debían estar sujetas a retención; XY ESPAÑA S.A.U. contrató con ZS America, Inc. distintas representaciones en España del espectáculo ..., producido por dicha sociedad, que incorpora la actuación personal de determinados artistas y la producción y montaje de dicho espectáculo, estando la retribución total satisfecha por dicha actuación sujeta a retención.

Por último, con relación al que se alega crédito fiscal a las entidades no residentes por la existencia de gastos deducibles, se señala que la base de la retención aparece definida en los artículos 13 (LA LEY 398/2004) y 31 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004), no resultando de aplicación la previsión contenida en los apartados 2 y 6 del art. 24.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 22 de enero de 2014.

SEXTO.- En fecha 19 de febrero de 2014 la representación de la interesada presentó escrito manifestando que en fecha 1 de agosto de 2013 ya interpuso reclamación económico-administrativa contra la desestimación presunta del recurso de reposición formulado en su día.

Tras afirmar que en fecha 22 de enero de 2014 ha recibido notificación de la resolución que desestima aquel recurso de reposición, insta se tenga por interpuesta reclamación económico-administrativa contra la resolución expresa de aquel recurso de reposición, siendo asignado el número de expediente **RG. 969/2014**, solicitando la puesta de manifiesto del expediente administrativo para proceder a la posterior formulación de alegaciones.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo mediante providencia notificada en fecha 22 de octubre de 2014, la representación de la actora presentó escrito en fecha 21 de noviembre de 2014 conteniendo, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Improcedente calificación de las rentas obtenidas por los proveedores de servicios de producción como rentas artísticas, en lugar de rentas empresariales exentas de imposición según CDI. Se señala que los hechos sobre los que se pronuncia aquella sentencia del TS de 7/12/2012 son distintos a los que ahora nos ocupan. Se alega el carácter vinculando de la resolución de 1 de julio de 2014 de la Dirección General de Tributos (V1678-14) (LA LEY 1945/2014), en la que se dice se analiza un supuesto como al que ahora nos enfrentamos, concluyéndose por aquel órgano que tales rentas no están sujetas a retención a cuenta del IRNR.
- La realidad de los servicios de producción prestados por aquellas sociedades no residentes no puede negarse, como parece deslizar la Inspección al recoger determinados cuadros resúmenes en la página 23/28 del acuerdo de liquidación. Se ha aportado numerosa documentación acreditativa de los gastos en los que se ha tenido que incurrir para prestar aquellos servicios de producción, para cada uno de los eventos musicales y artísticos.
- Por las mismas razones que la Inspección aceptó los alegatos en lo que alcanza a la renta satisfecha a NV T Belgium, debiera haberse aceptado respecto del resto de sociedades.
- Indebida valoración de las pruebas aportadas para acreditar la no participación de los artistas en las rentas satisfechas por servicios técnicos, como ya se denunció en el anterior recurso de reposición.
- Como ya se hiciera en el recurso de reposición, se denuncia la no valoración de las circunstancias particulares que se dan en el caso de ZS, donde estamos en presencia de rentas empresariales, aportándose en las actuaciones incluso relación de las altas a efectos de la Seguridad Social de los empleados de ZS.
- Por último, se denuncia el no reconocimiento de un crédito fiscal a las entidades no residentes respecto de los gastos fiscalmente deducibles por la prestación de los servicios correspondientes. Se alega la modificación normativa operada por la Ley 2/2010 (LA LEY 3059/2010), así como los pronunciamientos del TJCE en los asuntos Scorpio, Gerritse y Asscher.

De acuerdo con lo anterior, se solicita se dicte resolución anulando la resolución del recurso de reposición y la liquidación que éste confirma, procediéndose a la devolución de la cantidad de 3.890.608,66 € más los correspondientes intereses.

Por cumplirse los requisitos exigidos por el artículo 230.1 de la LGT, se ha procedido a la acumulación de las dos reclamaciones citadas, formuladas contra las desestimaciones presunta y expresa del mismo recurso de reposición.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad de los actos reclamados y

que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (LA LEY 843/2005).

SEGUNDO.- El presente expediente se contrae a determinar la procedencia de la resolución desestimatoria presunta y posterior acuerdo desestimatorio expreso de 21 de enero de 2014, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, con relación al recurso de reposición formulado por la actora frente a la liquidación girada por aquella Dependencia, por el concepto de Retenciones. Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de los periodos 2008 a 2010, mediante acuerdo de 27 de mayo de 2013.

TERCERO.- Durante los periodos objeto de las actuaciones de comprobación e inspección, el sujeto pasivo organizó como promotor, diferentes espectáculos musicales y circenses, contratando para ello tanto con sociedades residentes como no residentes. Respecto de la contratación de sociedades no residentes y, a los efectos de practicar en su caso la correspondiente retención a cuenta del IRNR, el sujeto pasivo diferenció entre los que eran pagos por contratar lo que califica como 'servicios artísticos' (practicando la correspondiente retención sobre tales retribuciones), y pagos por la contratación de los que dice 'servicios técnicos' tales como iluminación, sonido, video, gestión de entradas, etc (sobre cuyas retribuciones no practicó retención alguna por entender que se estaba en presencia de rentas empresariales, que debían tributar en el estado de residencia de aquellas sociedades no residentes en atención a los Convenios de Doble Imposición suscritos con los respectivos estados -USA (LA LEY 3399/1990), Bélgica (LA LEY 1223/1970) y Gran Bretaña e Irlanda del Norte (LA LEY 1562/1975)-).

Frente a tal actuación, la Inspección considera que:

"Las rentas satisfechas por el obligado tributario sobre las que no practicó retención corresponden a servicios que constituyen un elemento intrínseco de la actuación artística siendo indispensables para la realización del concierto, por lo que deben considerarse rentas relativas a una actividad relacionada con la actuación personal del artista. Esto es, retribuyen en conjunto la actuación realizada en España por dichos artistas, para cuya realización ha sido necesario que una serie de entidades hayan organizado un conjunto de medios de producción. Por otra parte, estas rentas derivan de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, incluyéndose dentro de las definidas en el artículo 13 del TRLIRNR (LA LEY 398/2004) en la letra b), ordinal 3º: "Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista."

Dicho artículo no alude exclusivamente a los rendimientos derivados indirectamente de la actuación artística, sino también, específicamente, a cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación. Las actividades que llevaron a cabo las sociedades que figuran en el cuadro del apartado ... de los Antecedentes de Hecho tenían una relación directa con las actuaciones realizadas por los artistas allí señalados. Se trata de servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, por lo que los pagos realizados a estas sociedades, junto con los realizados por la actuación personal artística de cada artista, remuneran en conjunto las giras de dichos artistas"

Según se dispone en el artículo 13.1.f) de la citada norma, bajo el epígrafe 'Rentas obtenidas en territorio español', que:

"Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

...

b) *Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:*

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.

c) ...".

La misma norma dispone en su artículo 31, bajo el epígrafe '*Obligación de retener e ingresar a cuenta*', que:

1. "Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen: a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español. b) ...

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, ...".

Por lo que hace a la tributación de las rentas aquí analizadas, debemos estar a lo prevenido por los Convenios para evitar la doble imposición en materia de Renta y Patrimonio (en adelante, CDI), suscritos por el Reino de España y los estados de Reino Unido y USA, disponiéndose en los mismos, que:

- CDI suscrito entre España y **Reino Unido**, de 21 de octubre de 1975:

"Artículo 17. Artistas y deportistas

1) No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión y televisión y los músicos, así como por los deportistas, por sus actividades personales en este concepto, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde actúen.

2) Cuando las rentas relativas a las actividades personales de uno de estos 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 7, 14 y 15, someterse a imposición en el Estado Contratante en el que tengan lugar las actividades del profesional del espectáculo o el deportista".

- CDI suscrito entre España y **Estados Unidos de América**, de 22 de febrero de 1990:

"Artículo 19. Artistas y deportistas

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 el 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.

3. No obstante las disposiciones de los apartados 1 y 2, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante como artista o deportista estarán exentas de imposición en el otro Estado contratante si la visita a ese otro Estado se financia sustancialmente con fondos públicos del Estado mencionado en primer lugar o de una de sus subdivisiones políticas o entidades locales".

Tales redacciones reproducen, en esencia, la cláusula antielusión recogida por el artículo 17.2 del **Modelo de DCI de la OCDE**. Según dicho artículo 17, bajo el epígrafe 'Artistas y deportistas':

1. "No obstante lo dispuesto en los Artículos 7.º y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los Artículos 7.º y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista".

Ya en 1977 se introduce en el Modelo de CDI de la OCDE aquella cláusula antielusión, con una clara vocación de combatir el fraude fiscal de este tipo de profesionales (artistas y deportistas) que disponen de gran facilidad para deslocalizar sus rendimientos. Es por ello que la finalidad de aquel precepto 17.2 no reside en dotar al sistema tributario de los mecanismos técnicos necesarios para evitar la doble imposición, sino que establece un principio de tributación compartida entre los Estados -sin limitación del tipo impositivo de tributación- pretendiendo impedir que tales rentas queden sin tributar. Como señala la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación núm. 1139/2010 (LA LEY 212954/2012)):

"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 MCOEDE 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".

Por lo que ahora interesa (excluyendo las retribuciones satisfechas a NV T Belgium que la propia inspección ha declarado como prestaciones de servicios empresariales exentas de tributación en España), el sujeto pasivo pagó a las sociedades no residentes que a continuación se detallan, por lo que denominó 'servicios técnicos' anexos a los espectáculos y conciertos señalados, las siguientes cantidades, no practicando retención alguna a cuenta del IRNR:

Sociedad	Residencia	Artista/Grupo	Fecha	Importe (€)
G Productions Ltd	R.U.	...	7/09/08	205.970,78
PM Ent. Ltd	R.U.	...	25/10/08	297.500,00
XY Utours (USA)	USA	...	8/07/09	2.282.144,00
XY Utours (USA)	USA	...	12/08/09	104.259,74
XY Mtours (USA)	USA	...	29/07/09	1.131.776,00
XY Mtours (USA)	USA	...	29/07/09	682.387,98
K Tours Ltd	R.U.	...	24/09/09	140.000,00
L Ltd	R.U.	20/11/09	542.500,00
ZS America Inc	USA	...	10/01/10	2.309.207,54
ZS America Inc	USA	...	13/04/10	410.822,16
ZS America Inc	USA	...	21/04/10	670.465,20
V Ltd	R.U.	...	8/09/10	125.000,00
ZS America Inc	USA	...	26/09/10	715.953,37
ZS America Inc	USA	...	3/10/10	694.901,16

Sociedad	Residencia	Artista/Grupo	Fecha	Importe (€)
XY Utours (USA)	USA	...	6/10/10	1.468.720,00
XY Utours (USA)	USA	...	6/10/10	122.946,44
ZS America Inc	USA	...	10/10/10	679.662,48
R... Entertainment Inc	USA	...	3/11/10	149.250,44
R... Entertainment Inc	USA	...	3/11/10	50.485,50
XY Touring (USA)	USA	...	14/12/10	430.373,70
XY Touring (USA)	USA	...	14/12/10	434.671,25
K Tours Ltd	R.U.	...	21/12/10	363.016,50

Esas cantidades eran satisfechas por el sujeto pasivo a las referidas empresas no residentes en España, con relación a los espectáculos y conciertos de los artistas y grupos referidos, al margen de lo cual satisfacía directamente a los artistas y grupos otras cantidades (estas sujetas a retención a cuenta del IRNR), por los conciertos y espectáculos concertados.

CUARTO.- Similares argumentaciones a las que ahora y aquí vierte el sujeto pasivo, fueron invocadas por la demandante en aquel recurso contencioso administrativo 152/2007 formulado ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el asunto posteriormente casado por el Tribunal Supremo en la referida sentencia de 7 de diciembre de 2012.

Así, en aquel recurso contencioso administrativo nº 152/2007 la reclamante sostenía en sus alegatos, la *"Improcedente e incorrecta aplicación del art. 17 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre el Reino de España y la República de Irlanda, pues los importes satisfechos a las entidades irlandesas no derivan de rentas de artistas, sino que se trata de "beneficios empresariales", pues estas sociedades pusieron a disposición de la recurrente los medios para que el Grupo U2 pudiera dar los conciertos contratados en España"*.

Tales alegatos fueron acogidos por la sala, quien en sentencia de fecha 28 de enero de 2010 argumenta, que:

"QUINTO.- uno de los elementos esenciales sobre el que descansa el régimen fiscal regulado en el art. 17 del Convenio aquí aplicado, el hispano-irlandés, es el de que se trate de "las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de su actividad personal" como "artista" (músico).

... se impone la necesidad de que la Administración, a la hora de regularizar la situación tributaria del pagador, analice esos diversos conceptos, pues no puede todo lo percibido por un artista calificarse como "renta artística", ...

Así, la posible concurrencia de la distribución comercial, ..., publicidad y patrocinio ..., rentas complementarias ... pueden dar origen a "cánones", o a "beneficios empresariales", mientras que las rentas recogidas en el art. 17 se refiere a la renta en manos de los artistas ..., como los pagos realizados por un promotor residente a una entidad residente extranjera ..., se trata de renta "directa

o indirectamente" obtenida por un artista por sus representaciones o actuaciones, por lo que se exige una relación directa entre actuación y renta obtenida.

Por ello se impone la necesidad de que la Administración, a la hora de regularizar la situación tributaria del pagador, analice esos diversos conceptos, pues no puede todo lo percibido por un artista calificarse como "renta artística", ...

Pues bien, la Sala entiende que, conforme a lo y declarado en relación con la interpretación del citado art. 17 del Convenio, las rentas sometidas a tributación en España por la actuación del grupo musical "...", son las obtenidas "directa o indirectamente" por su actuación personal, es decir, a la renta en manos de los artistas ..., y que, en el presente caso, viene reflejada en las dos facturas emitidas por la entidad irlandesa EVENCORP LTD, con un importe total de 624.000 US \$, sin que sea procedente la calificación en globo como "renta artística" de los importes satisfechos por la promotora de los conciertos a las diversas entidades participantes en conseguir esas actuaciones musicales y su puesta en escena, en lo que podría denominarse como una especie de asociación temporal de empresarios tendente a conseguir las actuaciones del grupo musical; pues no es lo mismo la obtención "directa o indirecta" de la renta obtenida por el artista por su actuación personal, por su actividad profesional personal, de la que deriva esa renta, con los pagos realizados a otras empresas por los servicios prestados y que "están relacionadas con la actuación musical"..." (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo casó aquel pronunciamiento en la referida sentencia de 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación nº 1139/2010 (LA LEY 212954/2012)), señalando que:

"En el presente caso, las cantidades satisfechas a REMOND LIMITED y a BRENWELL LIMITED retribuyen, según las facturas, los servicios de producción de los Conciertos de Madrid y Barcelona, incluyendo sonido, luz, escenario, láser y video, 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 REMOND LIMITED y BRENWELL LIMITED reciben dichas retribuciones en calidad de rendimientos por la prestación de los servicios necesarios para el desarrollo material de los conciertos, dichos pagos junto con los efectuados a la entidad EVENTCORP LIMITED remunerar 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 REMOND LIMITED y derivadas de la gira musical ...". (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Claro está que aquel único pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo no constituye jurisprudencia que vincule a este Tribunal, pero resultan plenamente acertadas las argumentaciones vertidas en aquella sentencia de 7 de diciembre de 2012, que este Tribunal comparte plenamente, y que a pesar de lo alegado por la actora, sí resultan plenamente aplicables al caso, toda vez que sin lugar a duda o equivocación, la Sala concluye que aquellos otros pagos realizados a sociedades no residentes en concepto de "servicios de producción de los Conciertos ..., incluyendo sonido, luz, escenario, láser y video, y los servicios de organización y consultoría ... deben encuadrarse en el referido artículo 17.2 y tributar en España".

Al referido pronunciamiento se ha acogido la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 28 de abril de 2015 (recurso nº 138/2013 (LA LEY 69450/2015)), recordando que, "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", tras lo que argumenta "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".

Además de acreditarse por la Inspección aquel doble pago por el sujeto pasivo (en lo que éste describe como 'servicios artísticos' y 'servicios técnicos'), por la Inspección se realiza un exhaustivo análisis de las cantidades satisfechas en cada caso por ambos 'conceptos', donde como media de todos los casos resultaría que de las cantidades totales satisfechas por el sujeto pasivo por la celebración de todos aquellos conciertos y espectáculos, el 48 % habrían sido sometidas a retención a cuenta del IRNR, no siéndolo el otro 52 %.

Los datos son variados; así, en el caso del espectáculo del ZS America Inc, ninguna de las cantidades satisfechas fue objeto de retención. Caso ciertamente elocuente de la finalidad elusiva que persigue atajar aquella cláusula antielusión, nos la ofrecen los datos referidos al concierto de la artista ... celebrado en julio de 2009, donde se le abonan por sus 'servicios artísticos' un total de 171.586,04 €, en tanto que por los 'servicios técnicos' de iluminación, sonido, video se abona a la sociedad no residente un total de 1.814.163,98 €; esto es, el 8,64% del coste de la actuación supone retribución a la artista en tanto que el otro 91,36% retribuirían -según sostiene el sujeto pasivo-, aquellos servicios técnicos de iluminación, sonido y video.

En el mismo sentido que ya falló la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, debe fallar este Tribunal, desestimando la reclamación económico-administrativa en este extremo.

QUINTO.- Por lo que hace a los supuestos de pagos realizados a sociedades residentes en USA, se alega la indebida valoración de las pruebas a los efectos de aplicación del contenido de aquel

Convenio.

Reiterar que el apartado 2º del artículo 19 del Convenio suscrito entre el Reino de España y los EEUU, somete a tributación en el Estado de fuente las rentas satisfechas a "otras personas" con ocasión de aquellas actividades de artistas y deportistas, "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".

Como se dice en el acuerdo de liquidación a este respecto:

"Se solicitó al obligado tributario que acreditase que determinados artistas o grupos, ni personas vinculadas a los mismos, participaron directa o indirectamente en los beneficios de la compañía en cualquier forma, incluyendo la percepción de remuneraciones diferidas, bonificaciones, honorarios, dividendos, distribuciones de sociedades de personas («partnerships») u otras distribuciones. La cuestión se refería a los siguientes artistas o grupos y compañías: ... respecto de XY MTOURS INC; ... respecto de XY UTOURS INC; ... respecto de R... ENTERTAINMENT INC. ... respecto de XY TOURING INC; ... respecto de XY TOURING INC; y los artistas del circo ... respecto de ZS AMERICA INC. Para responder a esta cuestión, aportó declaraciones juradas y certificaciones de las compañías conforme los artistas no recibieron ninguna remuneración. Esta prueba se considera insuficiente por la Inspección ya que se trata de partes interesadas en que no se aplique la retención, con lo que su sola manifestación no hace prueba.

A efectos de probar esta circunstancia, junto al escrito de alegaciones el obligado tributario ha presentado la siguiente documentación:

1) XYTouring (USA) Inc, XYMTours (USA) Inc, XYUtours (USA) Inc. (conciertos ..., ..., ...)

- Certificado emitido por Mr. Mx..., secretario del consejo de XY Entertainment, Inc, reconocido por notario público, confirmando que las tres sociedades están íntegramente participadas por XY Entertainment, Inc. (15/04/2013).

- Copia de documentación presentada anualmente por XY Entertainment, Inc, entidad cotizada en el mercado de valores de Nueva York (New York Stock Exchange), ante la US Securities Exchange Comission, incluyendo una relación de sus sociedades participadas. (26/02/2013).

2) K Tours (S-EUR) Limited (conciertos ...).

- Carta de H & Co, auditores independientes de la sociedad, confirmando que ni ... ni personas vinculadas a ella, participaron, directa o indirectamente, en los beneficios de K Tours (S- EUR) Limited en cualquier forma. (15/04/2013).

- Cuentas anuales del ejercicio cerrado a 3 1.03.2012 de la sociedad K Tours (SBUR) Limited, presentadas en el Registro Mercantil (Companies House) de Inglaterra y Gales, que evidencia que H & Co son los auditores de la sociedad (sello de presentación en registro 10/07/2012).

3) ZS America Inc. - Cuadro corporativo acreditativo de la titularidad del capital social de ZS America Inc, firmado por Mrs. Ax..., directora corporativa de grupo ZS, intervenido por notario público. (16/04/2013).

-Carta de la firma auditora D s.e.n.c.r.l., firmada por el Sr. Cx..., certificando que ni los artistas empleados por ZS America, Inc que han actuado en España, ni personas vinculadas a ellos, participaron, directa o indirectamente, en los beneficios de ZS America, Inc en cualquier forma (16/04/2013).

Estos documentos certifican que los artistas no participan directamente como socios en dichas sociedades o que no participan directa o indirectamente en sus beneficios, pero como en el caso de

los documentos aportados durante las actuaciones, son emitidos por partes interesadas y las manifestaciones en ellos recogidas no hacen prueba de que los ingresos de dichas sociedades no hayan podido repercutir finalmente en los artistas" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Atendidas las pruebas aportadas por la actora, resulta acertada la valoración de éstas que realiza la Inspección, y que este Tribunal debe ratificar, sin que en esta vía se haya aportado prueba adicional alguna que pudiera acreditar la pretendida aplicación de aquella excepción contenida en el Convenio suscrito con EEUU.

En concreto, en el caso de XY Touring (USA) Inc, XY MTours (USA) Inc, XY Utours (USA) Inc. (conciertos ..., ..., ...), se certifica, como dato más relevante, la cotización en bolsa de la matriz de las entidades receptoras de las rentas, lo que puede suponer que, tal y como afirma la entidad reclamante, los beneficios sociales explícitos de su actividad no se concentre en los artistas vía dividendos, pero ello no acredita que por otras vías pueda haberse conseguido que "(...) *el artista o ... 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*", prueba negativa que exige el apartado 2º del artículo 17 del CDI con USA..

Por lo demás, tampoco se aprecia particularidad alguna en las rentas satisfechas a la sociedad no residente ZS America Inc, por las actuaciones de aquel grupo de artistas, que hagan inaplicable al caso las previsiones contenidas en el Convenio suscrito con EEUU, en tanto estamos en presencia de rentas satisfechas por las actuaciones de "artistas y deportistas" en territorio español, sin que, como dice la Inspección, el mayor o menor renombre de los artistas suponga la inaplicación de aquellos preceptos.

SEXTO.- Por último, plantea la actora el no reconocimiento de un crédito fiscal a las entidades no residentes respecto de los gastos fiscalmente deducibles por la prestación de los servicios correspondientes, alegándose en este sentido la modificación normativa operada por la Ley 2/2010 (LA LEY 3059/2010), así como los pronunciamientos del TJCE en los asuntos Scorpio, Gerritse y Asscher.

Debe recordarse que la modificación operada en el Impuesto sobre la Renta de No residentes por la Ley 2/2010 (LA LEY 3059/2010), por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, "tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario", como anuncia su propio Preámbulo, añadiendo que "se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea".

Así, de entrada, cabe advertir que el alegato de la actora, de compartirse por este Tribunal, no alcanzaría a la totalidad de la liquidación aquí cuestionada, pues véase que estamos en presencia de pagos a entidades no residentes que actúan sin establecimiento permanente, tanto de la Unión Europea (Reino Unido), como de fuera de la Unión (USA), por lo que de prosperar el alegato, únicamente alcanzaría a los pagos realizados a aquellas sociedades residentes en el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

Precisado lo anterior, conviene realizar las siguientes argumentaciones acerca de la pretensión de la actora:

1) No es argumento válido frente a la retención que aquí se juzga, la modificación realizada por la Ley 2/2010 (LA LEY 3059/2010) en el TRLIRNR (LA LEY 398/2004), ya que tras dicha modificación se

practicaría exactamente la misma retención que la que aquí se impugna.

Así resulta que aquella reforma viene a admitir la deducción de determinados gastos para la fijación de la base imponible del IRNR del sujeto pasivo residente en otro estado miembro, disponiendo simultáneamente y de manera expresa que tales gastos no reducirán la base a los efectos de determinar la retención procedente.

Por lo tanto dicha modificación legal no tiene efecto alguno en el importe de la retención.

Como ya se ha dicho, la Ley 2/2010, de 1 de marzo (LA LEY 3059/2010), *por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria*, dedica su artículo Cuatro a introducir determinadas modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LA LEY 398/2004), y la finalidad de las mismas es *"favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario"*, de ahí que anuncie que *"se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea"*.

Para conseguir la finalidad que proclama, *"favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario"*, la modificación normativa recoge la deducción de los gastos para determinar la base imponible del IRNR del sujeto pasivo no residente que presta servicios sin mediación de establecimiento permanente (art. 24), pero no contempla tal deducción al tiempo de practicar la correspondiente retención por el destinatario de los servicios, residente (art. 31). Así, tales modificaciones normativas introducidas por la Ley 2/2010, por lo que ahora interesa, dispusieron:

Art. 24: "Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

1.ª Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006 (LA LEY 11503/2006), ..., siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

2.ª La base imponible correspondiente a las ganancias patrimoniales ..."

Art. 31.2: Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44".

2) En segundo lugar, debe constatarse que la existencia de una retención sobre las rentas satisfechas a prestadores de servicio no residentes que operen sin establecimiento permanente es aceptada por la jurisprudencia del TJUE, tal y como resulta, ente otras, de una de las sentencias en las que encuentran su principal apoyo las alegaciones de la reclamante, la sentencia Scorpio (C-290/2004), de 3 de octubre de 2006 (apartado 36), y de la posterior Sentencia X NV, asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, cuyo apartado 39, con cita de la anterior, afirma que:

"39. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios. En efecto, según el Tribunal de Justicia, el procedimiento de retención y el régimen de responsabilidad que le sirve de garantía constituyen un medio legítimo y adecuado para

asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios (sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen [TJCE 2006, 282] "

Concluye el TSJUE que, pese a que la obligación de retener en la fuente suponga una restricción a la libre prestación de servicios, ya que implica una carga administrativa adicional para el receptor de los servicios y la asunción de un riesgo por su responsabilidad como retenedor:

2º "(...)dicha restricción puede justificarse por la necesidad de garantizar el cobro eficaz del impuesto y no excede de lo necesario para alcanzar este objetivo, incluso teniendo en cuenta las posibilidades de asistencia mutua en el cobro de impuestos que ofrece la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976 (LA LEY 422/1976) (LCEur 1976, 71), sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas, en su versión resultante de la Directiva 2001/44/CE del Consejo, de 15 de junio de 2001 (LA LEY 19877/2001) (LCEur 2001, 2241)."

A análoga conclusión había llegado también la sentencia *Truck Center*, de 22 de diciembre de 2008, asunto C-282/07 (LA LEY 243994/2008), en la cual el Tribunal de Justicia reconoció que, habida cuenta de la posibilidad de recaudación por vía de apremio, era legítimo aplicar a los contribuyentes no residentes una técnica de tributación distinta de la aplicada a los residentes, en concreto la retención en la fuente.

3) En tercer lugar, la técnica impositiva elegida por el legislador español para el sometimiento a gravamen de las rentas satisfechas a contribuyentes del IRNR que actúan en España sin establecimiento permanente, consistente en fijar una retención liberatoria con tipos de gravamen bajos que se aplica sobre la renta bruta obtenida, no atenta contra la libre prestación de servicios, si se compara, en su globalidad, con la técnica impositiva utilizada para gravar a los prestadores de servicios análogos residentes en nuestro país, en la que el tipo de gravamen se aplica sobre los rendimientos netos, pero es muy superior.

Esta afirmación parte de requisito de la lógica, como es la necesidad de que toda comparación se ha de hacer entre situaciones objetivamente comparables, y no se cumple ese requisito, en el asunto que nos ocupa, si al comparar la distinta tributación de dos prestadores de servicios, uno residente y otro no, se atiende solo a las bases imponibles sin considerar las diferencias de tipos.

EL TJUE avala la necesidad de comparar la técnica impositiva global, y no uno solo de sus aspectos, antes de realizar juicios sobre la igualdad de trato fiscal entre residentes y no residentes.

Se viene predicando desde la sentencia *Schumacker*, y lo reitera la sentencia del caso *Gerritse*, de 12 junio 2003, asunto C-234/2001 (LA LEY 104777/2003):

43 "Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general,(...

*44 Asimismo, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, **habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, ...**".*

Lo consagra de modo especialmente claro, y relevante para nuestro caso al fijarse en la diferencia de tipos impositivos, la sentencia *Truck Center*, antes citada, en la que se juzga el acomodo a la norma comunitaria de un sistema en el que hay retención en la fuente sobre intereses abonados a sociedades no residentes, mientras que se exonera de la retención a los intereses abonados a sociedades residentes.

El TJUE acepta que la existencia, o no, de retención sea una distinta técnica de imposición que está

justificada en atención a la distinta situación en la que se encuentran entidades residentes y no residentes:

"47. (...) esas diferentes técnicas de imposición reflejan la diferencia de las situaciones en las que se encuentran dichas sociedades en lo que respecta a la recaudación del impuesto. (...)

Y, en concreto, considera que tiene una importancia capital para determinar si una distinta técnica impositiva proporciona una verdadera situación de ventaja la comparación de los tipos impositivos a los que, finalmente, se sujetan las rentas obtenidas por entidades residentes y no residentes:

"49. A mayor abundamiento, además de referirse a situaciones que no son objetivamente comparables, la diferencia de trato derivada de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no proporciona necesariamente una ventaja a las sociedades beneficiarias residentes, pues, por una parte, como destacó el Gobierno belga en la vista, dichas sociedades están obligadas a efectuar pagos anticipados del impuesto de sociedades y, por otra, el tipo de la retención sobre las rentas del capital mobiliario percibido sobre los intereses abonados a una sociedad no residente es netamente inferior al del impuesto de sociedades, cobrado sobre las rentas de las sociedades residentes beneficiarias de intereses."

La doctrina *Truck Center* se ha venido reiterando, a contrario, en sentencias posteriores, apoyado en ella el mantenimiento de modalidades de gravamen diferentes para prestadores de servicios residentes y no residentes, aunque no alcanza para amparar la ausencia absoluta de gravamen de preceptores residentes. Así, la sentencia del Caso FIM Santander Top 25 Euro Fi, Sentencia de 10 mayo 2012, asuntos acumulados C-338/11 (LA LEY 51051/2012) a C-347/11, o la sentencia de 3 junio 2010, en el asunto C-487/08 (LA LEY 59533/2010) 2012, de la Comisión Europea contra España.

Aplicando esta doctrina a nuestro caso, encontramos que, igual que sucede den el asunto *Truck Center*, el tipo de la retención aplicado a las rentas abonadas a las sociedades no residentes "es netamente inferior al del impuesto de sociedades" (parafraseando el juicio vertido en aquella sentencia al comparar una retención del 15% con un tipo general en Bélgica, para los años del pleito, 1994-1996, del 40,2%), en tanto que frente al tipo de retención a cuenta del IRNR del **24 %** (para el caso de las rentas aquí analizadas, siendo el perceptor residente en Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), nos enfrentamos a un tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios en cuestión del **35 %**.

Como ya concluyera el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en aquel asunto, en el presente caso esa distinta técnica impositiva de sometimiento de las rentas para las sociedades no residentes respecto de las residentes, no resulta generadora de discriminación o desventaja alguna, toda vez que aquella retención a cuenta (retención que se convierte en el impuesto definitivo en el caso de preceptores no residentes que operan sin establecimiento permanente) es muy inferior a la tributación a que tales rentas se someten cuando la misma renta es obtenida por sociedades residentes.

Esta necesaria comparación de la tributación completa, y no de uno solo de sus aspectos, no solo deriva de la citada doctrina *Truck Center*, sino que la vemos también en la sentencia *Gerritse*, en la que la reclamante apoya de modo preferente sus alegaciones, ya que si bien es innegable que en ella el Tribunal de Justicia afirma que residentes y no residentes (personas físicas que realizan actividades profesionales) se hallan en la misma situación objetiva a la hora de determinar su base imponible y, por tanto, ambos han de poder fijar su importe neto deduciendo gastos, lo cierto es que lo hace en un contexto de análisis global de su tributación, en el que también se analizan los tipos impositivos, respecto de los cuales también se reclama su igualdad sustancial. En concreto, el tribunal acepta:

"(...) un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente, a los rendimientos de

los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25% no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento."

Por lo tanto, es partiendo de un mismo tipo impositivo cuando se hace imprescindible que también la base imponible deba determinarse del mismo modo. Es lógico que el Tribunal obligue a igualar el modo de determinar la base imponible en una situación de igualdad de tipos, pero no parece razonable que se patrocine como solución igualitaria una solución asimétrica, como sería la igualación de bases manteniendo tipos impositivos muy diferentes. Una solución como la que plantea la entidad reclamante, esto es, mantener los tipos impositivos reducidos fijados por la norma convenida, pero alterar el cálculo de la base imponible que resulta de ella, supone demandar para los no residentes la aplicación de una tributación final muy ventajosa respecto de la que se aplica a los prestadores de servicios residentes, que bien podría considerarse como ejemplo de discriminación inversa. En estas condiciones, por tanto, no se puede considerar desventajoso para el no residente, y atentatorio contra la libertad de prestación de servicios, un sistema impositivo que, aunque somete a gravamen la renta neta obtenida por un arrendamiento, lo hace a un tipo impositivo menor que el gravamen que se aplicaría a las rentas netas obtenidas por un arrendador residente en España.

Por último, debe añadirse que no es argumento en contra de lo aquí defendido el hecho de que el legislador español, a través de las modificaciones introducidas por la Ley 2/2012, haya optado por un sistema radicalmente diferente al que tenía anteriormente, en el que expresamente se opta por una solución que, según acabamos de defender, podría considerarse como una discriminación inversa a favor de determinadas rentas obtenidas en España por contribuyentes no domiciliados aquí, ya que se reconoce la posibilidad de deducir de los ingresos íntegros determinados gastos (aunque en un momento posterior a la retención), sin que se aumenten los tipos impositivos que pueden ser aplicables en aplicación de los distintos convenios. Se trata de una opción legislativa compatible con el ordenamiento comunitario, pero que, por supuesto, sólo es aplicable desde que entra en vigor, y no significa ningún reconocimiento de que la legislación anterior fuese desigual. No indica lo contrario la Exposición de Motivos, que habla de "*favorecer libertades de circulación (...)*" término que incluye el estímulo o incentivo de la citada libertad de circulación, haciendo, incluso, atractiva la prestación de servicios interterritorial, pero que no presupone que, en todo caso, se estén eliminando obstáculos que antes pudieran existir frente a ella en forma de tratamientos fiscales discriminatorios.

En el mismo sentido debe citarse la ya mencionada Sentencia X NV, asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, de la que resulta, como principio, que la eliminación de una determinada medida por un Estado Miembro no presupone que la medida eliminada deba prejugarse como contraria al ordenamiento comunitario, juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa acumulada,

ACUERDA:

desestimarla, confirmando el acuerdo impugnado por resultar ajustado a Derecho, según lo argumentado en la presente resolución.