



Roj: STS 8597/2012
Id Cendoj: 28079130022012101600
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 674/2010
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Diciembre de dos mil doce.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por **la Administración General del Estado**, representada y dirigida por el Abogado del Estado, y, estando promovido contra la sentencia de 22 de octubre de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso Administrativo número 329/2006 ; en cuya casación aparece como parte recurrida, **la entidad Festina Lotus, S.A.**, representada por el Procurador D. Victorio Venturini Medina, bajo la dirección de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de octubre de 2009, y en el recurso antes referenciado, dictó sentencia con la siguiente parte dispositiva: "**FALLAMOS:** Que estimando parcialmente el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación de la entidad FESTINA LOTUS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de junio de 2006 por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto por la citada sociedad frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 5 de diciembre de 2002, por el que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a los acuerdos del Inspector Regional de fecha 11 de diciembre de 1998 correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico en el particular relativo a la consideración como renta sujeta al impuesto sobre sociedades de los ejercicios que nos ocupan de los pagos efectuados por la recurrente a PROSPORT, S.A. por las pruebas y competiciones deportivas no realizadas en España, anulándolas en dicho extremo con las consecuencias inherentes a dicha declaración.

Asimismo, desestimamos el resto de las pretensiones contenidas en la demanda.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales en el presente recurso. "

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, por la Administración General del Estado se interpone Recurso de Casación al amparo del artículo 81 d) de la LJCA por infracción de los artículos 4.1 de la Ley 62/1978 , según redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio; artículo 333 del Decreto 2631/1982 ; artículos 70 y 71 del Decreto 1841/1991 y 40 , 44 y 45 de la Ley 43/1995 . Termina suplicando de la Sala se dicte sentencia por la que se case la resolución recurrida y se desestime íntegramente el Recurso Contencioso-Administrativo, confirmando la resolución del TEAC.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 5 de diciembre de 2012, en cuya fecha tuvo lugar.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Manuel Vicente Garzon Herrero**, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Abogado del Estado, la sentencia de 22 de octubre de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó parcialmente el Recurso Contencioso-Administrativo número 329/06 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por FESTINA LOTUS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de junio de 2006 por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto por la citada sociedad frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 5 de diciembre de 2002, por el que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a los acuerdos del Inspector Regional de fecha 11 de diciembre de 1998 correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994, 1995 y 1996.

La sentencia de instancia estimó parcialmente el recurso y pronunció el siguiente fallo: "Que estimando parcialmente el Recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la representación de la entidad FESTINA LOTUS, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de junio de 2006 por la que se desestimó el Recurso de Alzada interpuesto por la citada sociedad frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de fecha 5 de diciembre de 2002, por el que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a los acuerdos del Inspector Regional de fecha 11 de diciembre de 1998 correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994, 1995 y 1996, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento Jurídico en el particular relativo a la consideración como renta sujeta al impuesto sobre sociedades de los ejercicios que nos ocupan de los pagos efectuados por la recurrente a PROSPORT, S.A. por las pruebas y competiciones deportivas no realizadas en España, anulándolas en dicho extremo con las consecuencias inherentes a dicha declaración.

Asimismo, desestimamos el resto de las pretensiones contenidas en la demanda.

Todo ello, sin hacer expresa imposición de las costas procesales en el presente recurso."

No conforme el Abogado del Estado con el fallo dictado interpone el Recurso de Casación que decidimos.

Por auto de 2 de junio de 2011 se declaró la inadmisión parcial del litigio

De este modo, este recurso se circunscribe a lo que ha sido admitido como controversia casacional por el auto mencionado.

SEGUNDO.- La recurrente planteó en la instancia dos problemas. Uno, referente a la nulidad de la liquidación practicada por no haberse dirigido la liquidación contra quien era sujeto pasivo del tributo liquidado; otro, de fondo, por entender improcedente la liquidación practicada al no existir la obligación real en cuya existencia la misma se sustentaba.

La sentencia de instancia desestimó la cuestión formal en mérito al siguiente razonamiento: "Denuncia el recurrente, como <<cuestión procedimental>>, la nulidad de pleno derecho del acto de liquidación por haberse dirigido el procedimiento inspector que nos ocupa, desde el comienzo mismo de las actuaciones, frente a quien no ostenta la condición de sujeto pasivo del tributo. A juicio de la parte actora, tales actuaciones de comprobación e investigación debieron llevarse a cabo con la entidad PROSPORT, S.A. en cuanto sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pues RELOJES LOTUS, S.A. es sólo un tercero que se coloca al lado del sujeto pasivo pero que, a diferencia del sustituto, ni lo desplaza de la relación tributaria, ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor ostentando una especie de obligación accesoria de garantía. Así, la exigencia de la deuda tributaria al responsable del tributo requiere un previo acto de derivación de responsabilidad, que en el caso no se ha producido y que resulta obligatorio para la Administración en la totalidad de los ejercicios sometidos a inspección, pues así se infiere tanto de la Ley 61/1978 (ejercicios 1994 y 1995) como de la Ley 43/1995 (ejercicio 1996).

Resulta indiscutible que el sujeto pasivo del tributo que nos ocupa (impuesto sobre sociedades) sería, por obligación real, la entidad PROSPORT, S.A. en cuanto sociedad no residente en España que habría obtenido -según la Inspección- rendimientos en España que, además, fueron satisfechos por persona residente en nuestro país (artículo 4 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en cuanto a los ejercicios 1994 y 1995 , y artículo 40 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre , respecto del ejercicio 1996).

Por su parte, el artículo 23.6 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades , en la redacción introducida por la Ley 18/1991, disponía que <<el pagador de los rendimientos, responderá

solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendada o a las rentas que haya satisfecho>>. Y el artículo 41 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que: <<1. El pagador de los rendimientos, devengados sin mediación de establecimiento permanente, por los sujetos pasivos no residentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes, no afectados a un establecimiento permanente, responderá solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado. 2. No se entenderá que una persona o entidad paga un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago, el abono de una cantidad, por cuenta y orden de un tercero. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los sujetos pasivos no residentes, la responsabilidad solidaria del ingreso de la deuda tributaria será exigible sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad previsto en el apartado 4 del artículo 37 de la Ley General Tributaria, pudiendo, a estos efectos, entenderse las actuaciones de la Administración tributaria directamente con el responsable. En el caso del depositario o gestor de los bienes o derechos de los sujetos pasivos no residentes no afectados a un establecimiento permanente, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el apartado cuatro del artículo 37 de la Ley General Tributaria >>.

Esta Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en reiteradas ocasiones sobre una alegación idéntica a la deducida por la hoy recurrente en el sentido de que si el no residente, obligado tributario principal como perceptor de los rendimientos, no presentó la declaración ni efectuó el pago del tributo, la obligación tributaria puede ser exigida al responsable solidario como pagador de dichos rendimientos, incoándosele, a este propósito, la correspondiente acta, de conformidad con lo ordenado en el artículo 71 del Reglamento General de Inspección de Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986 de 25 de abril, en cuyo apartado primero se establece que <<se podrá extender acta para recoger la propuesta de liquidación dirigida a exigir el pago de la deuda tributaria **directamente del responsable solidario**: a) Cuando éste haya tenido intervención o conocimiento inmediato del hecho imponible y hayan podido practicarse con él las actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria; b) Cuando la Inspección ya conozca los hechos y disponga de los elementos de prueba precisos para determinar la deuda tributaria y establecer el supuesto de responsabilidad, incluso por haberlos obtenido cerca del sujeto pasivo o retenedor.>>.

Y es que la falta de constancia de la notificación de la liquidación al sujeto pasivo no afecta a la validez de la liquidación girada y notificada a la entidad recurrente, como pagadora del no residente, y por tanto como responsable solidaria. Frente a ello carece de virtualidad alguna, a los efectos anulatorios pretendidos, el contenido de la sentencia de esta Sala de fecha 17 de enero de 1995, que invoca a su favor la sociedad recurrente, toda vez que del contenido de una sentencia aislada no cabe deducir la existencia de una pretendida jurisprudencia al respecto que pudiera vincularnos, si se tiene en cuenta que el criterio constante y reiterado de este Tribunal es, justamente, el contrario.

Así, la Sala ha venido reiterando, en materia del Impuesto sobre Sociedades, su criterio constante, mantenido en numerosas sentencias, sobre la procedencia de incoar directamente las actas al responsable solidario del Impuesto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 23.6 de la Ley 61/1978, de 26 de diciembre y del artículo 41 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

Como señalaba esta Sección en la sentencia de 20 de julio de 2006 (con cita de pronunciamientos anteriores), de la lectura del último de los preceptos citados <<se aprecia que se mantiene el mismo criterio legal en relación con el carácter solidario de la obligación en dicho supuesto, **pudiéndose entender directamente la Administración tributaria con el responsable solidario** (...), de manera que si bien el principal obligado tributario sigue siendo el perceptor de los rendimientos, con objeto de garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los no residentes se fija como responsable solidario al pagador de aquéllos>>. <<La interesada -añade la sentencia citada- alega la nulidad del procedimiento inspector al haberse incoado directamente las actas al responsable solidario, si bien la pretendida anulación del acuerdo de liquidación por el defecto formal invocado ha de rechazarse, y ello porque las actuaciones se han seguido desde su inicio hasta su conclusión sin vulneración alguna de su derecho de defensa>>.

Por otra parte, la incoación del acta a la entidad recurrente en su condición de pagador de los rendimientos, encuentra apoyo legal en el artículo 71 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a cuyo tenor:

<<1. Se podrá extender acta para recoger la propuesta de liquidación dirigida a exigir el pago de la deuda tributaria directamente del responsable solidario:

a) Cuando éste haya tenido intervención o conocimiento inmediato del hecho imponible y hayan podido practicarse con él las actuaciones dirigidas a determinar la deuda tributaria.

b) Cuando la Inspección ya conozca los hechos y disponga de los elementos de prueba precisos para determinar la deuda tributaria y establecer el supuesto de responsabilidad, incluso por haberlos obtenido cerca del sujeto pasivo o retenedor.

2. Las actas de conformidad y las liquidaciones resultantes de las distintas actas de la Inspección suscritas con el sujeto pasivo o retenedor se notificarán a los responsables solidarios, cuyas circunstancias consten con arreglo a lo dispuesto en la letra d) del apartado tercero del artículo 47 de este Reglamento. Si las actas se hubiesen extendido ante un responsable solidario, la notificación anterior se practicará respecto del sujeto pasivo o retenedor y, en su caso, los demás responsables solidarios.

3. Las actuaciones dirigidas a exigir el pago de la deuda tributaria directamente de cualquiera de los responsables solidarios no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás o contra el mismo sujeto pasivo o retenedor, mientras no resulte cobrada la deuda tributaria por completo.

4. Cada uno de los obligados solidariamente frente a la Hacienda Pública podrá utilizar, cuando se le reclame el pago de la deuda tributaria, todos los motivos de impugnación que deriven de la liquidación practicada o de la misma responsabilidad a él exigida>>".

Como la sentencia de instancia, parcialmente estimatoria del recurso, no ha sido impugnada por el demandante y tampoco se alude a la cuestión formal en el escrito de oposición al Recurso de Casación, es visto que tal cuestión formal no configura el objeto del Recurso de Casación en los términos que establece el artículo 95.2 d) de la Ley Jurisdiccional .

Por tanto, el objeto del Recurso de Casación se integra por la cuestión de fondo planteada por el motivo del Recurso de Casación interpuesto por el Abogado del Estado, así como por la causa de inadmisibilidad alegada en el escrito de oposición al Recurso de Casación.

Sobre la inadmisibilidad planteada en el escrito de oposición al Recurso de Casación, en la muy tardía fecha de 2 de diciembre de 2011 por deficiente confección del escrito de preparación del recurso, llevado a cabo casi dos años antes, conviene poner de relieve que es la primera ocasión en que el recurrente opone dicha inadmisibilidad, pese a que en escrito de 17 de febrero de 2010 se dirigió a esta Sala pidiendo: "..., se declare la inadmisión del Recurso de Casación y la firmeza de la sentencia recurrida, en los términos de referencia en lo que atañe a los devengos 3 y 5 del ejercicio 1994, devengos 3 y 5 del ejercicio 1995, y devengos 3 y 4 del ejercicio 1996, con imposición de costas a la parte recurrente."

De otro lado, y aunque es verdad, que en el escrito de oposición al Recurso de Casación se pueden alegar causas de inadmisibilidad no alegadas previamente, esta Sección viene sosteniendo que el criterio nuevo de inadmisión de recursos por deficiencias del escrito de preparación del Recurso de Casación por autos de la Sección Primera, no es aplicable a los recursos en trámite, sentencia de 28 de septiembre de 2012 (Rec. Casación 4728/2009), y las que en ella se citan.

En consecuencia, la causa de inadmisión alegada debe ser rechazada. De este modo, queda expedito el análisis de fondo de la cuestión planteada.

TERCERO.- Los antecedentes del litigio son descritos por la sentencia de instancia en los siguientes términos:

"1. Con fecha 13 de noviembre de 1998 fueron incoadas a la entidad demandante por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de Cataluña tres actas de disconformidad núms. 70084053, 70084062 y 70084555, por Impuesto sobre Sociedades por obligación real correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 1994, 1995 y 1996. En tales actas se hacía constar lo siguiente: a) Que la sociedad demandante había firmado con PROSPORT, S.A. (sociedad residente en Andorra) un contrato de <<sponsorización>> en virtud del cual ésta se comprometía a prestar servicios publicitarios a RELOJES LOTUS, S.A. a través de la participación en carreras ciclistas. Como contraprestación, esta última entidad se comprometía a remunerar la participación en el calendario ciclista y a reembolsar los gastos incurridos por la otra parte contratante; b) El sujeto pasivo (PROSPORT, S.A.) obtuvo en España, sin mediación de establecimiento permanente, rendimientos por la <<sponsorización>> del equipo ciclista a cargo de RELOJES LOTUS, S.A., por deber entenderse (sic) obtenidos en España, al haber sido satisfechos por una persona jurídica residente en España y haberse realizado y utilizado, al menos parcialmente en España, puesto que el equipo ciclista ha participado en carreras ciclistas corridas (sic) en España, algunas de las cuales no se han incluido en las normas de

débito emitidas por PROSPORT, S.A. a RELOJES LOTUS, S.A. Además, las carreras corridas (sic) fuera de España debe entenderse que han beneficiado directamente al mercado español en la medida que las carreras se ha retransmitido por algunas de las cadenas de televisión españolas; c) Los rendimientos resultantes de las actuaciones realizadas no fueron autoliquidados en los plazos reglamentarios; d) Las actas se formalizan al obligado tributario como responsable solidario del pago de la deuda tributaria, al ser el pagador de las rentas objeto de las actas (artículo 23.6 de la Ley 61/1978 en relación con los ejercicios 1994 y 1995 y artículo 40 de la Ley 43/1995 respecto del ejercicio de 1996); e) En consecuencia, se formulan propuestas de liquidación por cuota tributaria de 752.131,19 euros (ejercicio 1994), 855.345,77 euros (ejercicio 1995) y 748.053,17 euros (ejercicio 1996), a las que se añaden los intereses de demora consignados en tales actas.

2. Emitido por el actuario el preceptivo informe ampliatorio y efectuadas alegaciones por la parte actora, por resoluciones de 11 de diciembre de 1998 se dictan las liquidaciones correspondientes a tales ejercicios, en las que se confirmaban las cuotas propuestas en las actas y se modificaba la cifra de los intereses establecidos.

3. Disconforme el contribuyente con tales liquidaciones, dedujo frente a las mismas reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue desestimada por resolución de 5 de diciembre de 2002, posteriormente confirmada, en alzada, por el TEAC a través del acuerdo que constituye el objeto del presente proceso."

La interpretación que de estos hechos efectúa la sentencia de instancia es recogida en su fundamento tercero en los siguientes términos: "Descartado el vicio de procedimiento denunciado, la cuestión por resolver en cuanto al fondo es simple: se trata de determinar si, efectivamente, la renta de PROSPORT, S.A. derivada de los contratos de <<sponsorización>> más arriba mencionados y dada la condición de dicha entidad como no residente, ha de reputarse como generada en España, pues la normativa vigente (artículo 4.1 de la Ley 61/1978 y artículo 44 de la Ley 43/1995) considera que sólo cabe la tributación por obligación real de las rentas que se entiendan obtenidas en España, exceptuándose de dicha regla las derivadas de los servicios que se realicen íntegramente fuera del territorio español y estén directamente vinculados a actividades empresariales o profesionales del pagador realizadas en el extranjero.

Para obtener dicha conclusión, las resoluciones recurridas consideran que las cantidades satisfechas por RELOJES LOTUS, S.A. a PROSPORT, S.A. a virtud y en cumplimiento del contrato de <<sponsorización>> suscrito entre ambas entidades deben ser concebidas, en su totalidad, como retribución de una prestación publicitaria de retransmisión televisiva o radiofónica.

Recordemos al respecto que el negocio jurídico celebrado entre ambas entidades imponía a PROSPORT, S.A. (que, en lo que aquí interesa, contaba con un equipo formado por ciclistas profesionales que participaba en las pruebas y carreras más acreditadas) la siguiente prestación: exhibir las marcas y productos de RELOJES LOTUS, S.A. o FESTINA LOTUS, S.A., por los medios y características que se definen y **en las competiciones deportivas ciclistas que ambas partes acuerden** , en vehículos y ropa deportiva de los deportistas de forma constante a través de sus medios materiales y humanos. La actividad de PROSPORT, S.A. se llevaría a cabo, a tenor del contrato, en **todos los países** en que, de mutuo acuerdo, se decida participar en competiciones y carreras ciclistas.

Por su parte, la hoy demandante venía obligada a pagar a la otra parte por los servicios prestados por ésta por la asistencia a cada una de las participaciones del equipo ciclista en **las competiciones deportivas que las partes previamente pacten** . Tales pagos se efectuarían previa presentación de factura emitida por PROSPORT, S.A. por los servicios prestados y gastos efectuados, disponiéndose en el contrato una cuantía máxima (expresada en francos franceses) por cada uno de los años de vigencia del contrato.

De los documentos que constan en el presente procedimiento se desprende que existen tres tipos de competiciones deportivas que requieren un trato diferenciado: a) Las carreras ciclistas celebradas en España previamente pactadas entre las partes y abonadas por la demandante a tenor del contrato; b) Las carreras ciclistas celebradas en España respecto de las cuales no consta pacto previo entre las partes ni abono específico por la sociedad hoy recurrente a la entidad no residente; c) Las carreras ciclistas celebradas en el extranjero.

Respecto del primer supuesto (competiciones realizadas en España cuyos servicios fueron efectivamente abonados por FESTINA LOTUS, S.A. en los términos de las facturas emitidas por la otra parte contratante), la sociedad demandante admite expresamente que los pagos realizados deben tener la consideración de renta obtenida en España; se asume, en efecto, que los abonos constatados en las actuaciones corresponden realmente a los servicios de patrocinio prestados en nuestro país en virtud del acuerdo derivado del tantas veces citado contrato suscrito entre ambas entidades.

La discusión se suscita en relación con los otros dos tipos de competiciones. La solución en ambos casos debe ser, cabalmente, la que propugna la parte demandante. Así, en cuanto a las competiciones desarrolladas en territorio español en las que FESTINA LOTUS, S.A. no abonó a PROSPORT, S.A. cantidad alguna ha de entenderse de plena aplicación el contrato suscrito entre ambas: sólo se abonaba la prestación económica correspondiente por la participación en aquellas pruebas ciclistas **que las partes previamente pacten**. Ello permite obtener, sin esfuerzo hermenéutico alguno, una primera conclusión: si el contrato no recogía una prestación única por la actividad de patrocinio sino que los pagos se vinculaban a la participación en concretas, específicas y previamente acordadas pruebas ciclistas, es evidente que la prestación económica a la que venía obligada FESTINA LOTUS, S.A. no aparecía condicionada por el país de celebración de la competición, sino por el acuerdo previo entre los contratantes.

Respecto de las pruebas ciclistas celebradas en el extranjero -que sí fueron abonadas por la entidad demandante a tenor de las facturas que constan en las actuaciones-, la Sala entiende que no pueden reputarse rentas obtenidas en España. Y ello no sólo porque, al no haberse efectuado aquellas competiciones en territorio español, no existe el punto de conexión al que se vincula la calificación de la renta como <<obtenida en España>>, sino porque no puede compartirse en modo alguno la argumentación aducida al respecto por las resoluciones recurridas, según las cuales <<toda>> la renta se ha obtenido en España porque el impacto publicitario del uso de la marca <<sólo>> ha repercutido en los ingresos obtenidos en nuestro país por la sociedad demandante.

Dice el TEAC en relación con esta cuestión que aunque los servicios se han prestado en el extranjero, <<el impacto publicitario no se obtiene del público asistente a las carreras, sino de su retransmisión televisiva>>; por ello, si el análisis de las ventas de la actora pone de manifiesto que su principal mercado es el español, es evidente que el <<contrato publicitario>> que nos ocupa produce sus efectos en territorio español, pues es en éste donde se sitúa la mayoritaria fuente de ingresos de la sociedad.

Varias razones obligan a rechazar la tesis sostenida por las resoluciones recurridas: en primer lugar, la prueba practicada por la propia Inspección pone de manifiesto que junto a carreras de gran impacto periodístico y de general conocimiento (el Tour de Francia o el Giro de Italia), la demandante ha abonado los servicios prestados en otras competiciones de mucha menor relevancia mediática y seguimiento por el público en general. En segundo lugar, la presunción consistente en el nulo impacto **en el extranjero** del conocimiento de la marca derivado de aquellas competiciones no pasa de ser una declaración general carente del más mínimo sustento probatorio (ni siquiera indiciario), sobre todo si se tiene en cuenta que la demandante ha acreditado documentalmente que en el período comprendido entre los años 1994 y 1997 el incremento de sus ventas en el mercado exterior ha sido más que notable. En tercer y último lugar, porque no cabe confundir un contrato de patrocinio como el que nos ocupa con un contrato de difusión televisiva, porque en el primer caso el compromiso de la parte actora no se vincula a que la prueba se televise o no, sino exclusivamente a que se realice en un determinado lugar y en un momento concreto.

En definitiva, en contra de lo sostenido por la Administración, no nos encontramos ante un contrato de prestación única encaminada a remunerar la publicidad obtenida en España por una determinada sociedad, sino ante un negocio en el que se difiere a un momento posterior la concreta prestación a la que cada una de las partes viene obligada. Ello determina que haya de estarse a las concretas pruebas ciclistas celebradas por PROSPORT, S.A. y a los servicios efectivamente abonados por la demandante, distinguiendo -a efectos fiscales y para determinar si existe o no <<renta obtenida en España>>- el lugar de celebración de las pruebas ciclistas, descartando que exista obligación real en los casos en que los pagos se refieran a pruebas o competiciones no realizadas en territorio español.

Procede, por ello y tal y como postula la actora en su demanda, estimar parcialmente el recurso en el sentido de no considerar renta sujeta al impuesto sobre sociedades de los ejercicios que nos ocupan los pagos efectuados por la recurrente a PROSPORT, S.A. por las pruebas y competiciones deportivas no realizadas en España, declarando en este punto contrarias a Derecho las resoluciones recurridas."

Hemos hecho la precedente descripción de hechos e interpretación que efectúa la Sala de instancia por dos razones. La primera que los hechos no son susceptibles de revisión en casación salvo los supuestos específicos en que ello es posible, supuestos que en este caso no concurren. En segundo lugar, y en virtud de una línea jurisprudencial mantenida por la Sección Primera de esta Sala tampoco son susceptibles de revisión las interpretaciones contractuales llevadas a cabo por la Sala de instancia, cuando la interpretación llevada a cabo es razonable, que es, precisamente, lo que en este caso sucede.

No es dudoso que el contrato celebrado pudo interpretarse como si la prestación efectuada por PROSPORT, S.A. fuera única, lo que habría excluido el trato diferenciado que la sentencia de instancia da a las carreras en consideración al lugar en que estas se celebran.

Pero, insistimos, la interpretación dada por la Sala de instancia es razonable y el Abogado del Estado no ha argumentado en el Recurso de Casación acerca de su irrazonabilidad. Contrariamente, parece aceptar el planteamiento de la Sala de instancia combatiendo sólo las conclusiones de ésta sobre donde se entienden obtenidos los rendimientos de las carreras celebradas en el extranjero, y las celebradas en España, que son sobre las que no medió pacto previo de abono entre las partes.

En consecuencia, hemos de aceptar el planteamiento de la Sala de instancia. A partir de esta premisa es indudable que no hay cuestión sobre las carreras ciclistas celebradas en España y previamente pactadas entre las partes y abonadas por la demandante a tenor del contrato. Tampoco lo hay sobre las carreras ciclistas celebradas en el extranjero.

Las primeras porque como afirma la sentencia hay acuerdo entre las partes acerca de que son rentas obtenidas en España. Respecto de las segundas porque son rentas obtenidas en el extranjero, no sólo porque lo afirma la Sala, y se trata de una cuestión de hecho, sino porque la única razón esgrimida en casación sobre este punto, y referida a la importancia de las ventas de la demandante en territorio español con respecto a las ventas obtenidas en el extranjero es claramente irrelevante a la hora de determinar el lugar en el que la renta se obtuvo, siempre que se acepte, naturalmente, el punto de partida interpretativo antes descrito.

CUARTO.- La cuestión litigiosa se centra, pues, respecto de las carreras celebradas en España sobre las que no consta pacto previo de las partes ni abono específico por la sociedad recurrente a la entidad no residente.

Sobre este específico extremo los pagos que a estas carreras se imputan, tienen su origen en rentas obtenidas en España.

De otro lado, los pactos o acuerdos de las partes, o la ausencia de pactos y acuerdos, no pueden modificar la obligación del sujeto pasivo como se infiere del artículo 36 de la L.G.T .

Por último, no es menos evidente que la concurrencia de otros intervinientes, y, su participación y alcance en la esponsorización es cuestión cuya prueba corresponde a la demandante, que deberá sufrir las consecuencias de no haber realizado la prueba que fije el alcance económico de la intervención de terceros en las relaciones litigiosas analizadas.

Por tanto, los pagos correspondientes e imputables a todas las carreras celebradas en España habrán de reputarse como rentas obtenidas en España, pues desde la perspectiva de la ley la obligación real de contribuir por rentas obtenidas en España que es la liquidada no puede verse alterada por los acuerdos de cualquier naturaleza celebrados por las partes, que es lo que la sentencia impugnada consagra.

QUINTO.- Lo razonado comporta la estimación parcial del recurso, debiendo excluirse de la liquidación sólo los pagos que se acredite que son imputables a las carreras celebradas en el extranjero, y todo ello sin hacer expresa imposición de las costas causadas, ni en la instancia, ni en la casación.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

1º.- Rechazar la inadmisibilidad planteada.

2º.- Anular en parte la sentencia recurrida de 22 de octubre de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el Recurso Contencioso Administrativo número 329/2006 .

3º.- Declarar no sujeta a tributación, exclusivamente, las rentas y pagos imputables a las carreras celebradas en el extranjero.

4º.- No hacemos imposición de las costas causadas en ambas instancias.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernandez Montalvo D. **Manuel Vicente Garzon Herrero** D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Oscar Gonzalez Gonzalez D. **Manuel** Martin Timon **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. **Manuel**



Vicente Garzon Herrero, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO**.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ