

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 7/2010



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Aneiros Pereira, Jaime: El transporte internacional de personas dentro de la Unión Europea y el IVA

Luchena Mozo, Gracia María: La subcapitalización en el Resolución del Consejo de 8 de junio de 2010 sobre la coordinación de las normas sobre transparencia fiscal internacional (SEC) y subcapitalización en la Unión Europea

Piña Garrido, Lilo: El canon digital español y el Derecho Comunitario: Conclusiones de la Abogada General en el *asunto C-467/08, Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) contra Padawan SL*, pendientes de la sentencia del TJCE

Sanz Gadea, Eduardo: La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales

EL TRANSPORTE INTERNACIONAL DE PERSONAS DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA Y EL IVA

Jaime Aneiros Pereira

Universidad de Vigo

1. Introducción

El transporte es uno de los servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo que establece la Directiva 2006/112/CE y transponen las distintas normativas nacionales. Además, constituye una de las operaciones más frecuentes en el ámbito de la Unión Europea, tanto en lo que se refiere a las personas como a los bienes.

En el caso español, el transporte está incluido entre las prestaciones de servicios que declara sujetas al impuesto el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA)¹ y lo cierto es que desempeña un papel muy importante en el ámbito de aplicación del impuesto, en los sujetos pasivos, en la base imponible y en la deducción del impuesto.

Por otra parte, la tributación del transporte incide en la realización de las políticas de la Unión Europea y, también, en la consagración de las libertades comunitarias, así como en la consecución de los objetivos comunitarios. Es este uno de los ámbitos que ha suscitado nuestro interés² y que, recientemente, ha vuelto a generar nuestra atención debido a que la Directiva 2008/8/CE por la que se aprueban las nuevas reglas de localización de servicios mantiene el tratamiento tradicional del servicio de transporte de viajeros por carretera y, en general, por vía terrestre. Ello supone un fraccionamiento del impuesto en función de los distintos Estados implicados pero ello no justifica la adopción de medidas nacionales que entren en contradicción con el ordenamiento europeo.

Para ilustrar sobre las reglas aplicables a este hecho imponible, tomaremos como punto de partida la reciente sentencia del TJUE de 6 de mayo de 2010 (*asunto C-311/09*) en la que se ponen de manifiesto los problemas que plantea la normativa comunitaria y su trasposición por las legislaciones nacionales, como es el caso de Polonia. De todos modos, la regla de localización se aplica también a nuestro Derecho.

La legislación polaca sobre el IVA tiene como principal referente a la Ley de 11 de marzo de 2004, con modificaciones posteriores, y en algunas disposiciones de desarrollo. En el caso resuelto por el Tribunal, la cuestión se centra en la recaudación del *impuesto sobre el valor añadido del modo establecido en el capítulo 13, apartado 35, incisos 1 y 3 a 5, del Reglamento del Ministro de Hacienda, de 27 de abril de 2004, relativo a la ejecución de determinadas disposiciones de la Ley relativa al impuesto sobre los productos y los servicios*. Esta disposición de desarrollo establecía la obligación de los sujetos pasivos no establecidos, de satisfacer en la oficina aduanera de entrada el impuesto debido. El cálculo del importe se realizaba aplicando a cada viajero el resultado de multiplicar el tipo del 7 por 100 por 285 zlotys.

El asunto resuelto por la sentencia se refiere al transporte de personas y, concretamente, a través de servicios de transporte ocasional. No se trata, por tanto, del servicio que

¹ Vid. Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

² “El transporte como servicio y como requisito fundamental del comercio intracomunitario en el IVA”, *RCT-EF*, n. 301, 2008, p. 61 y ss.

acompaña a una entrega intracomunitaria de bienes, lo cual reduce su importancia cuantitativa, pero no deja de tener repercusiones de importancia como las que señalamos en los apartados siguientes.

2. Localización de los servicios de transporte de personas

Tanto antes como después de la entrada en vigor de la Directiva 2008/8/CE, que modifica las reglas de localización de los servicios, el servicio de transporte de viajeros se encuentra localizado en el territorio de aplicación del impuesto en función de las distancias recorridas³. Por lo tanto, la situación normativa permanece idéntica con anterioridad y con posterioridad al 1 de enero de 2010⁴.

En el caso del transporte de personas, no se aplican las disposiciones establecidas en la Directiva 2006/112 para los transportes intracomunitarios que son, por naturaleza, transportes de mercancías. En estos últimos, el servicio se localiza en el territorio en el que está establecido el destinatario de los bienes y del transporte de los mismos. Con ello se altera la situación anterior que permitía entender que el hecho imponible se producía en el lugar de partida de la expedición o en el país del NIF/IVA suministrado por el destinatario.

Se establece una excepción a la regla general de localización de los servicios que regula la Directiva 2006/112 y que regulaba, con anterioridad, la Sexta Directiva. Esta vinculación específica de los servicios de transporte al territorio por el que discurren debe entenderse en clave nacional y no en el marco de las libertades comunitarias. Así, el transporte de viajeros, y el transporte de mercancías que no tenga la consideración de transporte intracomunitario, se entiende prestado en el territorio español de aplicación de impuesto por la parte de trayecto que discurre por él, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70 Uno 2.º de la LIVA. Lo mismo sucede en los restantes países de la Unión Europea, por aplicación de la Directiva. El artículo 27.2.2 de la Ley polaca del IVA, reproduciendo lo dispuesto ahora por el artículo 46 de la Directiva señala que los servicios de transporte, con excepción de los intracomunitarios, están sujetos al territorio en el que se realiza el transporte.

Por lo tanto, el transporte internacional se fragmenta en tantos impuestos sobre el valor añadido como países por los que discurre, con lo que el pretendido mercado único se divide, en realidad, en tantos espacios fiscales como países de tránsito. Ello parece poco respetuoso con la libertad de circulación, con el pretendido mercado interior y con el principio de neutralidad del impuesto.

No parece ser esta la posición del Tribunal de Justicia que, en la sentencia de 4 de julio de 1985, en el caso *Berkholz* –(asunto C-168/84)–, señaló que el entonces artículo 9 de la Sexta Directiva pretendía efectuar un reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA. En definitiva, se trata de un punto de conexión para la determinación del ámbito espacial de las distintas leyes nacionales del impuesto. Por ello, se establece la conexión del servicio con el lugar de ejecución del mismo, estableciendo la sujeción de la operación al territorio en el que se ejecuta el contrato pero limitada a la proporción de distancia recorrida.

³ Vid. Sánchez Gallardo, F. J. y Estévez Vértiz, E., *IVA y comercio internacional*, Madrid, Francis y Taylor, 2005, p. 394.

⁴ Con anterioridad a la Directiva 2008/8/CE puede verse el completo estudio de Núñez Grañón, M., *La sujeción al IVA*, Madrid, Marcial Pons, 2001 y, con posterioridad a la aprobación de la norma comunitaria, el trabajo “El lugar de realización de las prestaciones de servicios”, *Documentos de Trabajo (IEF)*, núm. 25, 2009, p. 9 y ss.

Así pues, la finalidad última es la de evitar los conflictos de competencia entre Estados miembros y, por lo tanto, los supuestos de doble imposición. En realidad, habría que decir que se trata de salvaguardar la recaudación tributaria de los distintos territorios por los que circula el transporte internacional de personas⁵. Esta excepción al régimen de determinación del lugar de prestación de los servicios previsto en la normativa comunitaria pretende, pues, asegurar que cada Estado miembro grave estas prestaciones respecto a las partes del trayecto efectuadas en su territorio.

Esta justificación, más próxima a los intereses nacionales que a los del proceso de integración europea, puede observarse en la sentencia de 23 de enero de 1986, en el caso *Trans Tirreno Express* –(asunto C-283/84)–, en la que se señalaba que esta excepción a la regla general “se impone por el hecho de que, para el transportista, la sede de su actividad económica no es un punto de conexión útil para determinar la competencia territorial a efectos impositivos”. La manifestación del Tribunal no resulta nada afortunada y el paso del tiempo, junto con la paulatina pérdida de importancia del transporte de viajeros por carretera, ha demostrado que el territorio de establecimiento del sujeto pasivo ha sido y es utilizado para localizar determinados servicios en el IVA. Hasta tal punto ello es así que, en la actualidad, las solicitudes de devolución de las cuotas del impuesto soportadas en otros países se solicitan a la Administración tributaria del país de establecimiento.

Si desafortunada nos parece la premisa de la que parte la citada resolución, algo similar podemos señalar respecto a la conclusión a la que llegó hace más de veinte años el órgano jurisdiccional y que hoy sigue vigente. En efecto, para el supremo intérprete del Derecho comunitario, “la naturaleza misma de la ejecución de esta prestación de servicios específica que constituye el transporte, que puede llevarse a cabo en el territorio de varios Estados miembros, exige un criterio diferente que debe permitir fundamentalmente que se delimiten las competencias respectivas de los distintos Estados miembros a efectos tributarios”.

Por último, debe tenerse en cuenta que, tratándose de personas, puede existir un servicio exento del impuesto por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 Uno 15 de la Ley del IVA, siempre que consista en transporte de enfermos o heridos en ambulancias o en vehículos adaptados. Tratándose de transportes internacionales, también puede resultar de aplicación la exención del artículo 22 Trece de la Ley que excluye de gravamen a los transportes de viajeros o de sus equipajes cuando éstos proceden o se dirigen de un puerto o un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del impuesto pero este transporte tiene que realizarse por vía aérea o marítima.

En el caso polaco, el transporte interior de pasajeros y equipajes se sujeta, actualmente, al tipo del 7 por 100, tal y como dispone el artículo 41.2 y el Anexo 3 de la Ley del IVA. Por su parte, el transporte internacional se sujeta al tipo cero por expresa disposición del artículo 83.1.23 de su ley nacional, de modo que equivale a decir que está exento.

La normativa vigente en el momento de iniciarse el procedimiento establecía una excepción a la libertad de circulación, pues resultaba obligatoria la declaración en la Aduana de entrada. Cierto es que el artículo 273 de la Directiva permitía, y permite, la adopción de medidas recaudatorias que evitasen el fraude pero, también es cierto que, tales medidas no pueden suponer una desigualdad de trato entre las operaciones internas y las internacionales, ni establecer formalidades aduaneras.

⁵ Sobre la garantía de la recaudación para los Estados miembros, véanse las SSTJUE de 13 de marzo de 1990 (C-30/89) y de 23 de mayo de 1996 (C-331/94).

Resulta evidente que la presentación de una declaración aduanera supone una formalidad que, en principio, no se encuentra amparada por la normativa comunitaria y resulta contraria a la existencia de una Unión sin fronteras físicas ni fiscales. En el caso de que un Estado miembro quiera eliminar alguno de los requisitos de la Directiva, debe seguir el procedimiento descrito en el artículo 395 de la norma comunitaria reguladora del impuesto.

Por otra parte, parece evidente que el establecimiento de este régimen especial para los operadores no establecidos supone conceder un trato diferente a las operaciones nacionales y al resto de operaciones. Además, no debe descartarse un efecto indirecto de esta reglamentación. Se trata de la posible tendencia a conseguir la matriculación de los vehículos en uno de los Estados para evitar, precisamente, los inconvenientes de la aplicación de la norma. En este sentido, debe tenerse en cuenta la reiterada jurisprudencia que establece la prohibición de establecer medidas que, directa o indirectamente, dificulten la libre circulación de personas.

Pudiese haber sido más respetuoso el establecimiento, por ejemplo, de una obligación de declaración que debe presentar el operador comunitario no establecido, siempre que no se obligase a realizar trámites aduaneros. Además, debe tenerse en cuenta el ahora vigente Reglamento (CE) número 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) número 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios.

3. La cuantificación de los servicios de transporte

El artículo 73 de la Directiva establece que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio –en el caso del transporte– obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones. Como es sabido, junto a este importe general, se incluyen otras partidas como las subvenciones directamente vinculadas al precio o cantidades derivadas de los bienes o servicios adquiridos por el transportista salvo que tengan la condición de suplidos. De este modo, puede decirse que la base imponible coincide con el precio final satisfecho por el viajero, descontado el resultado de aplicar el tipo de gravamen.

En el supuesto resuelto por la sentencia, la normativa nacional imponía un sistema *a forfait* para a los transportistas domiciliados en el extranjero, de modo que debían abonar el IVA en función del número de personas transportadas en el territorio nacional. Este régimen presentaba dos aspectos potencialmente contrarios al Derecho comunitario. Por una parte, se trataba de un régimen que se aplicaba únicamente a los empresarios no establecidos y, por otra, rompía la regla general de cuantificación del impuesto.

La primera cuestión señalada nos pone en contacto con dos de los principios básicos del impuesto. En efecto, la neutralidad fiscal se opone a que similares prestaciones de servicios sean tratadas de forma diferente⁶ y que, del mismo modo, los operadores económicos que realizan las mismas operaciones, sean tratados de modo diverso⁷. La legislación polaca suponía que un transporte de personas realizado en su territorio era tratado de forma distinta, en función de que el empresario estuviese establecido o no en el país. De este modo, se podía llegar a la situación de que los mismos viajeros, en un viaje internacional de ida y vuelta prestado por empresarios distintos, podía tener una

⁶ SSTJUE de 26 de mayo de 2005 (C-498/03), de 12 de enero de 2006 (C-246/04) y de 27 de septiembre de 2007 (C-409/04), entre otras.

⁷ SSTJUE de 7 de septiembre de 1999 (C-216/97) y de 16 de septiembre de 2008 (C-288/08).

base imponible totalmente dispar, incluso en el caso de que los dos empresarios cobrasen el mismo importe.

La igualdad de trato entre sujetos pasivos —el segundo de los principios señalados—, también resulta conculcado puesto que la tributación de los sujetos pasivos no es sustancialmente coincidente por el motivo de estar establecidos en dos territorios de aplicación del impuesto. Esta divergencia de reglas rompe la necesaria unidad del proceso de armonización en la imposición directa dentro de la Unión Europea, por lo que, a falta de justificación en las disposiciones del ordenamiento comunitario, resulta contraria a él.

Como ha señalado la STJUE de 6 de noviembre de 1997 (*asunto C-116/96*), para la determinación de la base imponible en los servicios de transporte internacional de personas, debe atenderse a la proporción de distancia recorrida en cada uno de los países. Si bien esta sentencia no tenía por objeto pronunciarse sobre la base imponible sino sobre el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicio de transporte, esta decisión influye necesariamente sobre la cuantificación del impuesto ya que aplica la regla prevista por la normativa comunitaria. De este modo, cuando la base imponible se determina de modo global, la fijación del lugar de la prestación del servicio de transporte en el lugar en que se realiza éste en función de las distancias recorridas implica, como consecuencia, que el reparto entre los distintos lugares de prestación se base en este criterio que atiende a la proporción de la ejecución del contrato.

Es así que, como señala la citada sentencia, “en el caso de una prestación del servicio de transporte internacional combinado de personas, la contraprestación global de dicha prestación debe repartirse, a efectos de la determinación de la parte del transporte sujeta al Impuesto en cada uno de los Estados miembros afectados, a prorrata de las distancias que en ellos se hayan recorrido”.

Así pues, serán los kilómetros recorridos en el viaje los que determinen la base imponible y no el número de viajeros que circulen en el autobús.

4. La deducción de las cuotas de impuesto soportado. La incidencia de la entrada en vigor de la Directiva 2008/9/CE

Uno de los principios sobre los que se basa el IVA es el de que, en cada transacción será exigible el impuesto liquidado sobre la base del precio gravado, al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio. Es así que, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor.

Como ha señalado una constante jurisprudencia, el derecho a la deducción constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse⁸. Por lo tanto, cualquier norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera utilización para fines empresariales o profesionales de los bienes o servicios adquiridos, constituye una excepción de los artículos 167, 168, 169, 170, 171 y 172 de la Directiva 2006/112/CE⁹.

⁸ SSTJUE de 21 de marzo de 2000 (*C-110/98* y *C-147/98*), de 8 de enero de 2002 (*C-409/99*) y 26 de mayo de 2005 (*C-465/03*), entre otras posteriores como las más recientes de 11 de diciembre de 2008 (*C-371/07*) y la de 22 de diciembre de 2008 (*C-414/08*).

⁹ En este sentido se pronunció el Tribunal de Justicia en las Sentencias de 21 septiembre 1988 (*C-50/87*); 6 julio 1995 (*C-62/93*); y en la de 11 julio 1991 (*C-97/90*), entre otros.

Con estos condicionantes previos se examina entonces vigente legislación polaca que no permite la deducción del impuesto aplicado en la fase precedente. En este sentido, el Tribunal de Justicia declaró que, según los principios que regulan el sistema común del IVA, este impuesto se aplica en cada operación de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores.

En consecuencia, toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, de modo que sólo se permiten excepciones en los casos expresamente previstos en la Directiva¹⁰. Ello se encuentra en la esencia misma del legislador comunitario del impuesto que únicamente autoriza la exclusión de determinados bienes o servicios de la deducción del impuesto y veda la existencia de exclusiones generales de deducción¹¹.

En los casos en los que se produzcan limitaciones contrarias a la normativa comunitaria, el Tribunal de Justicia ha reconocido el derecho de los contribuyentes a oponerse a la normativa nacional de que se trate¹², pues las autoridades nacionales no pueden alegar una excepción al derecho a deducir el impuesto que no se encuentre permitida por la Directiva¹³.

Por otra parte, no parece proporcional justificar medidas de este tipo en la lucha contra el fraude pues se excluye, *a priori*, del derecho a la deducción del IVA a determinados sujetos que prestan servicios idénticos a los de los contribuyentes establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y se rompe así un principio fundamental del sistema del IVA.

Algunos de estos problemas han sido eliminados tras la entrada en vigor de la Directiva 2008/9/CE que establece que cada Estado miembro reembolsará a los sujetos pasivos no establecidos, la cuota del IVA que hayan soportado en relación con bienes y servicios que les hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro.

Para poder acogerse al sistema de devolución, el sujeto pasivo no establecido en uno de los Estados miembros deberá realizar operaciones que den derecho a deducción en el Estado miembro de establecimiento. El sujeto pasivo deberá dirigir una solicitud de devolución electrónica a la Administración de su Estado de residencia. Esta solicitud de devolución deberá presentarse, a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución.

Este sistema resulta particularmente útil para obtener la devolución de las cuotas del impuesto derivadas de, entre otras cuestiones, el carburante, el arrendamiento de medios de transporte, los gastos relacionados con los medios de transporte, los peajes y tasas por el uso de las carreteras, alojamiento o alimentación, bebidas y servicios de restaurante.

5. Conclusiones

La tributación de los servicios de transporte de viajeros por carretera sigue estando sujeta a la regla tradicional según la cual el hecho imponible se entiende localizado en todos los Estados Miembros por los que transcurre el transporte internacional.

Se trata de establecer tantos puntos de conexión como territorios de aplicación de la Directiva del IVA por la que transiten los viajeros. Ello constituye una destacada

¹⁰ Una de las primeras sentencias fue la de 19 de septiembre de 2000 (C-177/99 y C-181/99).

¹¹ STJUE de 5 de octubre de 1999 (C-305/97) y 14 de julio de 2005 (C-434/03).

¹² STJUE de 6 de julio de 1995 (C-62/93).

¹³ STJUE de 14 de septiembre de 2006 (C-228/05).

excepción a la tradicional, y también a la nueva, regla general de localización de los servicios que sólo puede entenderse si la finalidad es la de salvaguardar la recaudación nacional y evitar la planificación fiscal abusiva. Por ello, se establece que el transporte está sujeto en función de las distancias recorridas. Se plasma, así, el principio de proporcionalidad y el de soberanía en la regulación de esta materia.

Ello supone fragmentar el mercado interior en tantos espacios fiscales como territorios por los que circula el transporte terrestre. Para el transporte aéreo o marítimo hay ciertas peculiaridades pues el artículo 22 Trece de la Ley española del IVA excluye de gravamen a los transportes de viajeros o de sus equipajes cuando éstos proceden, o se dirigen, de un puerto o un aeropuerto situado fuera del territorio de aplicación del impuesto

Las peculiaridades de este régimen no sólo suponen dejar sin efecto el avance en el proceso armonizador del impuesto sino que contribuyen a complicar el régimen del impuesto, al establecer reglas particulares en función del tipo de transporte ante el que nos encontramos, con la consiguiente inseguridad para los sujetos.

LA SUBCAPITALIZACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL CONSEJO DE 8 DE JUNIO DE 2010 SOBRE LA COORDINACIÓN DE LAS NORMAS SOBRE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (SEC) Y SUBCAPITALIZACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

Gracia María Luchena Mozo
Universidad de Castilla-La Mancha

Las dudas sobre la compatibilidad de la norma de subcapitalización con el Derecho Comunitario vienen plantándose a nivel doctrinal desde hace tiempo¹. No obstante, no es hasta la Sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo del 12 diciembre de 2002, en el caso *Lankhorst-Hohorst*², cuando se diseña su adecuación con las libertades comunitarias. En virtud de una norma antisubcapitalización en la legislación alemana del Impuesto sobre Sociedades se recalifican automáticamente ciertos pagos de intereses como distribución encubierta de beneficios cuando la empresa prestamista no es residente en Alemania, siendo así que dicha recalificación no operaría con tal automatismo si la empresa prestamista tuviera su residencia fiscal en Alemania. A ello responde el Tribunal disponiendo que la norma enjuiciada es contraria al Derecho Comunitario, y en concreto con la libertad de establecimiento sin que existan circunstancias que justifiquen dicha intromisión. Ni la lucha contra el fraude fiscal, ni la coherencia del sistema, ni razones de control tributario son razones que induzcan a pensar que la norma de subcapitalización debatida justifiquen el trato discriminatorio entre entidades residentes y no residentes. La dureza de la Sentencia hacía caer bajo sospecha a varios ordenamientos de los Estados miembros, y uno de ellos era el artículo 20 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades³.

Así las cosas, parecía necesaria la reforma que se materializó en Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social con la supresión del ámbito objetivo de aplicación de aquellos supuestos en los que intervenía una entidad residente en un Estado de la UE. Aunque la relevancia de la cuestión parecía haber perdido fuerza como consecuencia de dicho ajuste en nuestro Ordenamiento derivada de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2002, sin embargo cabe

¹ Se cuestiona en Calderón Carrero, J. M.: “Estudio de la normativa española sobre subcapitalización de sociedades a la luz del principio de no discriminación: análisis de su compatibilidad con los Convenios de Doble Imposición y con el Ordenamiento comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, págs. 43 y ss.; Martín Jiménez, A. y Martín Jiménez, A.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000, págs. 213 y ss.; Vega Herrero, F. A.: “La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los Convenios de Doble Imposición y del Derecho comunitario”. *Crónica Tributaria*, núm. 104, 2002, págs. 117 y ss.

También se había percatado del problema RTEAC de 21 de diciembre de 2006 y 19 de enero de 2007. Así se expresa también SAN de 30 de abril de 2008.

² *Asunto C-324/00*.

³ *Vid.* Almudí Cid, F. y Serrano Antón, J. M.: “La problemática efectividad en el ámbito comunitario de las cláusulas anti-abuso específicas de carácter internacional aprobadas por los Estados miembros: El caso *Lankhorst-Hohorst GMBH* (STJCE 12.12.02)”, http://www.ief.es/Publicaciones/FiscInternac/Comentarios/2002_12Dic_AlmudiSerrano.pdf, fecha de consulta: 14 de agosto de 2010; Terra, B. J. M. y Jacob Wattèl, P.: *European Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, 2005, p. 600; De Broe, L.: *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties, and ec law in relation to conduit and base companies*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 803.

plantearse si dicha reforma se adapta a las libertades comunitarias⁴. En efecto reducido a la baja el ámbito de aplicación subjetivo de la norma de subcapitalización de modo que no desplegará sus efectos jurídicos si la entidad no residente lo es en un Estado comunitario, no dejan de estar candentes otras cuestiones como la capacidad probatoria de las partes o la idoneidad del recorte de su campo de actuación.

En efecto, recogido como requisito insoslayable por el TJCE en la Sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁵, de 13 de marzo de 2007, sobre subcapitalización deberá concurrir necesariamente para que la medida pueda ser considerada proporcional y adecuada para impedir situaciones evasivas. Tal y como reconoce el abogado general Sr. L. A. Geelhoed, en las conclusiones presentadas el 29 de junio de 2006, y aceptado reiteradamente por el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, en principio, los Estados miembros pueden adoptar justificadamente medidas de imposición directa, que serían discriminatorias en circunstancias distintas, a fin de impedir el abuso de derecho⁶.

La razón principal que subyace al reconocimiento de esa justificación es la siguiente. En principio, es plenamente válido, y en realidad fundamental para la idea de un mercado interior, que los contribuyentes intenten organizar sus situaciones fiscales (transfronterizas) de la forma más ventajosa para ellos⁷. Sin embargo, ello sólo es permisible en la medida en que tal organización sea conforme a la realidad; es decir, que no se trate de un montaje puramente artificial dirigido a abusar de la legislación fiscal nacional o a eludirla. Así, el mero hecho de que una sociedad residente constituya un establecimiento secundario en otro Estado miembro no puede por sí solo originar una presunción general de fraude o evasión fiscal, incluso si ese Estado miembro tiene un régimen de imposición relativamente baja –o incluso un régimen que encaje en la definición de “medidas fiscales perniciosas” enunciada en el Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas⁸–.

Ahora bien, una cosa es que la medida sea justificada contra el abuso, y cosa distinta es que estemos ante un instrumento proporcionado respecto a ese objetivo. Sobre esa

⁴ Cfr. Palao Taboada, C.: “La subcapitalización”, AAVV, *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid., 2007, p. 981.

⁵ Asunto C-524-04.

Vid. el comentario a la mencionada Sentencia de Ruiz Almendral, V.: “Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* como una oportunidad de rehabilitar el artículo 20 del TRLIS”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 283, 2008, pp. 121 y ss.

⁶ Ello se hace evidente en la Sentencia *Marks & Spencer* de 13 de diciembre de 2005 (C-446/03) en la que el Tribunal de Justicia declaró que, en principio, una norma nacional restrictiva de la deducción de pérdidas transfronterizas podría justificarse por el riesgo de evasión fiscal, y en particular el riesgo de que, dentro de un grupo de sociedades, las pérdidas se transfirieran a las sociedades establecidas en los Estados miembros que aplicaran los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas fuera mayor (apartados 49 y 50). El mismo reconocimiento también es evidente en las sentencias del Tribunal de Justicia *Lankhorst-Hohorst, X & Y e ICI* (Sentencia de 16 de julio de 1998, C-264/96), así como en las sentencias *Leur-Bloem* (Sentencia de 17 de julio de 1997, C-28/95); *Halifax* (Sentencia de 21 de febrero de 2006, C-255/02). Más reciente es la Sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, de 13 de marzo de 2007, C-524-04, apartado 76 y 77.

⁷ Véase la Sentencia de 26 de octubre de 1999, *Eurowings* (C-294/97) que al respecto determina que “una eventual ventaja fiscal que se derive, para los prestadores de servicios, de una carga fiscal menor a la que estén sometidos en el Estado miembro en el que se hallan establecidos no puede permitir que otro Estado miembro justifique un trato fiscal menos favorable de los destinatarios de los servicios establecidos en este último Estado [...], como ha señalado acertadamente la Comisión, tales tributos compensatorios serían contrarios a los propios fundamentos del mercado interior” (apartados 44 y 45).

⁸ Vid. las conclusiones del Abogado General Sr. Léger en el asunto *Cadbury Schweppes*, 2 de mayo de 2006, apartados 53 y 56.

cuestión, el Tribunal estima que⁹, en función de su formulación y aplicación, una legislación dirigida a impedir la subcapitalización puede, en principio, ser una medida proporcionada contra el abuso. Es verdad que la idea de que las sociedades tienen derecho a estructurar sus negocios como deseen significa que, en principio, deben estar facultadas para financiar a sus filiales con aportación de capital o mediante préstamos. No obstante, esa posibilidad llega a su límite cuando la elección de la sociedad constituye un abuso de derecho. Así, el principio de actuación como partes independientes, reconocido por el Derecho fiscal internacional como el medio apropiado para impedir la manipulación artificial de las operaciones transfronterizas, es un punto de partida válido, en principio, para apreciar si una operación es o no abusiva. Adoptando el razonamiento del Tribunal de Justicia seguido en la esfera de la imposición indirecta y en otras sin carácter fiscal, el test de actuación como partes independientes representa en el contexto presente un elemento objetivo por medio del cual puede apreciarse si la finalidad esencial de la operación de que se trate consiste en obtener una ventaja fiscal¹⁰. Formulación del test que, especificado por el abogado general Sr. Geelhoed¹¹ y aceptado por el Tribunal¹², se refiere a las siguientes circunstancias objetivas y verificables:

“El contribuyente tiene que estar facultado para demostrar que, aunque las condiciones de la operación difieran de las que se pactarían entre partes independientes, la operación respondía sin embargo a motivos comerciales reales distintos de la obtención de una ventaja fiscal. En otras palabras, como el Tribunal de Justicia señaló en su *sentencia Halifax* y otros «la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales». Un ejemplo que acude a la mente es la situación de hecho en la *sentencia Lankhorst-Hohorst*, en la que la finalidad del préstamo, como reconoció el Tribunal de Justicia, era un intento de salvamento de la filial, mediante la reducción al máximo de los gastos de ésta y la consecución de un importante ahorro de intereses bancarios. Cabe suponer, no obstante, que situaciones similares (es decir, cuando una operación no se celebró en las condiciones que se pactarían entre partes independientes, pero aun así se concluyó sin intención abusiva y sin perseguir únicamente una ventaja fiscal) sean relativamente excepcionales;

- si el contribuyente alega tales motivos comerciales, su validez tiene que apreciarse casuísticamente, para comprobar si las operaciones deben calificarse como montajes puramente artificiales dirigidos sólo a obtener una ventaja fiscal;
- la información que el contribuyente esté obligado a proporcionar a fin de desvirtuar la presunción no debe ser desproporcionada ni significar que esa prueba contraria sea excesivamente difícil o imposible;
- en los casos en los que se estimen abusivos los pagos (distribuciones encubiertas) en el sentido expuesto, sólo la parte de los pagos que exceda de lo que se habría pactado entre partes independientes debe recalificarse como distribución y someterse en consecuencia a gravamen por el Estado de residencia de la filial, y
- el resultado de ese examen debe ser susceptible de control jurisdiccional.”¹³

⁹ Sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524-04, apartados 76 y 77; Sentencia de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleff NV*, C-105/07, apartados 28 a 30.

¹⁰ Vid. Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros* (C-255/02); Sentencia de 12 de mayo de 1998, *Kefalas y otros* (C-367/96), y de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (C-110/99).

¹¹ Apartado 67 de las Conclusiones generales de 29 de junio de 2006.

¹² Apartado 82 de la Sentencia de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524-04.

¹³ Apartado 67 de las Conclusiones generales de 29 de junio de 2006, del abogado general Sr. L. A. Geelhoed.

Establecidos los elementos del test, parece evidente que nuestra norma interna antisubcapitalización no se ajusta a las exigencias del Derecho Comunitario¹⁴ por cuanto que no se prevé que el contribuyente pueda probar, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a sus posibles motivos comerciales válidos pese a la disposición de los acuerdos previos de valoración previstos en el artículo 20.3 TRLIS, pues los efectos ex post no se adecuan al fin perseguido por la jurisprudencia comunitaria que exige que pueda demostrarse la existencia de motivos económicos válidos para lo que no están diseñados dichos acuerdos.

Una última cuestión queremos abordar. Pese a la crítica recibida por la redacción del artículo 20 TRLIS al no prever la aplicación de la norma a los supuestos de subcapitalización internos, el abogado general en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* apunta:

“tampoco pienso que, a los efectos de la conformidad con el artículo 43 TCE, los Estados miembros estén necesariamente obligados a extender su legislación sobre la subcapitalización a las situaciones puramente internas en las que no existe riesgo posible de abuso. Considero sumamente lamentable que la falta de claridad acerca del alcance de la justificación por motivos de abuso respecto al artículo 43 TCE haya conducido a una situación en la que los Estados miembros, en la duda sobre la amplitud de la legislación contra el abuso, *prima facie* «discriminatoria», que están facultados para adoptar, se hayan considerado obligados a «jugar sobre seguro» mediante la ampliación del alcance de sus normas a situaciones puramente internas en las que no existe riesgo posible de abuso. Tal ampliación de la legislación a situaciones totalmente ajenas a su razón de ser, con fines puramente formalistas y con el resultado de una considerable carga administrativa añadida para las sociedades residentes y para las autoridades fiscales, es del todo carente de sentido, y contraproducente en realidad para la eficiencia económica. Como tal, está en conflicto con el mercado interior.”¹⁵

Es más, una medida como esta aplicada en el ámbito interno puede suponer la fragilidad financiera de las empresas que acuden al crédito para evitar la aplicación de la norma antisubcapitalización. Sin embargo, un sistema tributario debe asegurarse de producir efectos neutrales a la hora de elegir una determinada forma de endeudamiento.

En definitiva, la sentencia del STCJE, de marzo de 2007, caso *Test Claimants*, incide en la validez de la *ratio* fija, afirmando que los intereses abonados por una filial residente a una matriz no residente se calificarán como beneficios distribuidos si superan lo que dichas sociedades hubieran pactado, en condiciones de libre competencia, como si no pertenecieran al mismo grupo de sociedades. De este modo, el límite de subcapitalización se fundamenta en el mismo concepto que el régimen de operaciones vinculadas del artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades. Pero la sentencia va más allá, al juzgar innecesario que el ajuste secundario sea bilateral, es decir, el país de la filial residente puede recalificar intereses pagados por la misma como dividendos, pero el país de la matriz no residente no está vinculado por dicha calificación, pudiendo seguir considerando los mismos como intereses, algo que va en contra de la lógica, y del camino hacia un sistema fiscal armonizado.

¹⁴ Así lo admite la SAN de 30 de abril de 2008 FJ. 5.º. En este mismo sentido STS de 21 de febrero de 2008 y STSJ de Madrid de 28 de marzo de 2008.

¹⁵ Apartado 68 de las Conclusiones generales de 29 de junio de 2006, del abogado general Sr. L. A. Geelhoed.

Pues bien, estas circunstancias son las que estaban presentes en la regulación de la subcapitalización (*sottocapitalizzazione*) en el Derecho italiano tras la reforma que se llevó a cabo como consecuencia de la *Sentencia Lankhorst-Hoborst* de 2002.

Uno de los últimos pronunciamientos del Tribunal es la STJCE de 17 de enero de 2008, *Lammers & Van Cleff NV*¹⁶. En este caso la legislación nacional belga otorga un trato diferente a los intereses abonados por una sociedad residente de un Estado miembro a un administrador de una sociedad establecida en otro Estado miembro pues se recalifican como dividendos y se someten como tales a tributación siempre que, al inicio del período impositivo, el importe total de los anticipos generadores de intereses sea superior al capital desembolsado incrementado por las reservas sujetas a tributación, mientras que, en las mismas circunstancias, si dichos intereses se abonan a un administrador de una sociedad establecida en el propio Estado miembro, no se recalifican como dividendos ni se someten como tales a tributación en Bélgica. Según el Tribunal, las empresas gestionadas por un administrador no residente están sujetos a un tratamiento fiscal menos favorable del que gozan los que fueron manejados por un administrador residente. En la medida en que esta diferencia de trato, en relación con un lugar de negocios del director de la compañía, hace menos atractivo el ejercicio de la libertad de establecimiento “por sociedades establecidas en otros Estados miembros, que podrían renunciar a la gestión de una empresa en el Estado que adopte dicha disposición o renunciar a la adquisición, creación o mantenimiento de una filial en otro Estado miembro constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento prohibido por el artículo 43 del Tratado Comunidad Europea –TCE– (actualmente art. 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –TFUE–)”.

Tales circunstancias han llevado a la mayoría de los Estados miembros que contemplaban normas antisubcapitalización a modificar sus reglas para hacerla compatible con los pronunciamientos del TJCE. El Reino Unido fue uno de los primeros Estados miembros en modificar su legislación para hacerla compatible con las exigencias europeas. Este cambio ha pasado por la extensión del régimen al Ordenamiento interno. Como señaló Le Mentec, “tras la decisión *Lankhorst-Hohorst*, (...) el Parlamento británico por la Ley presupuestaria de 2004, modificó las reglas aplicables a los precios de transferencia y la capitalización para extenderlas a operaciones puramente nacionales. Estos cambios han dado lugar a una carga tributaria adicional para los contribuyentes”¹⁷.

En el Ordenamiento tributario italiano, el Decreto Legislativo núm. 344 de 2003, eliminó el criterio distintivo entre residentes y no residentes para salvaguardar la compatibilidad con el Derecho Comunitario introduciendo la no deducibilidad de los intereses que correspondiesen al exceso del endeudamiento sobre una *ratio* determinada sin tener en cuenta el régimen tributario del perceptor¹⁸, y la recalificación de los mismos como dividendos. Lógicamente, las críticas¹⁹ no tardaron en aparecer tras la ampliación de la figura a los supuestos internos sin que se diferenciase el fenómeno de endeudamiento real y el aparente, lo que afectaba negativamente a la capacidad de las empresas de recurrir al crédito²⁰. Tales circunstancias son las que han motivado la

¹⁶ *Asunto C-105/07*, ap. 34. Téngase en cuenta que las referencias a los artículos 43 y 48 TCE deben entenderse realizadas a los artículos 49 y 54 TFUE.

¹⁷ Le Mentec, F., Royaume-Uni: l'année 2008, in *L'Année fiscale 2009* : Dr. fisc. 2009, n° 9, étude 217.

¹⁸ Al respecto se puede consultar Alberto Santi e Ignazio La Candia: “La disciplina fiscale della sottocapitalizzazione delle imprese”, *Il Fisco*, 28, 2005.

¹⁹ *Vid.* La Rosa, S.: “Prime osservazioni sul previsto nuovo regime degli interessi per finanziamento dei soci alla società”, *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, I, 1203; Lupi, R.: “Thin capitalization: una sola anima e troppi condizionamenti”, *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2003, 205; Stevanato, D.: “La nuova thin cap e l'ingiustificata penalizzazione dei finanziamenti intragrupo”, *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2003, 207.

²⁰ Gabriele Ficai, G.: “La normativa fiscale di contrasto alla sottopatalizzazione”, *op. cit.*, p. 98.

modificación operada por la Ley 24 diciembre 2007, n. 244 y que ha llevado a la eliminación de la subcapitalización en términos similares a los que se ha producido en Alemania, donde actualmente los intereses son totalmente deducibles bajo determinados requisitos.

Francia modificó su legislación anticipándose a la Sentencia *Thin Cap Group Litigation*. La Ley de finanzas 2006 ha reformado en profundidad el mecanismo de control contra la subcapitalización del artículo 212 del Código Tributario. Alemania en 2008 estableció un mecanismo de barrera fiscal en contra de la subcapitalización, de modo que son totalmente deducibles los intereses si: su cuantía es inferior a un millón de euros, la empresa no es parte de un grupo y no recibió financiación de sus socios cuyos intereses superen el 10 por 100 del total de la compañía y muestra una relación de equidad, y el total de activos no sea inferior a la indicada en los estados financieros consolidados del Grupo²¹.

Sin embargo, si bien es cierto que los Estados miembros han eliminado la discriminación incompatible con la libertad de establecimiento, a menudo ha dado lugar al endurecimiento de las medidas nacionales extendiendo el ámbito natural de la norma a los Ordenamientos internos. Pero un principio fundamental puesto de manifiesto en un Dictamen del Comité Económico y Social Europeo en materia de medidas abusivas en materia de fiscalidad directa²² es “que la necesidad de impedir las prácticas abusivas o la evasión fiscal puede constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar una restricción de las libertades fundamentales”. Sin embargo, la legitimidad de las normas restrictivas está condicionada al cumplimiento del principio de proporcionalidad. Además, estas normas deben “aplicarse exclusivamente con el fin de evitar montajes puramente artificiales”.

Así las cosas resulta que se ha eliminado la discriminación contraria a la libertad de establecimiento pero al hacerlo, sin embargo, se ha escogió un camino distinto del que la Comisión Europea había propuesto, que era mantener ciertas situaciones discriminatorias siempre que estuviesen justificadas y fueran proporcionadas. Pero aún hay más pues la Comisión subraya la necesidad de “evitar que las medidas adoptadas para combatir la evasión fiscal transfronteriza se apliquen a situaciones puramente internas, en las que no existe riesgo de abuso. Son, también en opinión del TJCE, medidas inútiles y contraproducentes desde el punto de vista de la competitividad”. Así se recogía en la Sentencia *Thin Cap* del TJCE, que ha reconocido que las medidas destinadas a evitar la subcapitalización no son inaceptables en sí mismas. Ahora bien, es preciso limitar su aplicación a los montajes puramente artificiales. En consecuencia, no puede excluirse este tipo de capitalización: se trata, simplemente, de hacer más eficaces los controles para evitar abusos y de establecer normas más precisas que garanticen la transparencia de las transacciones en el marco de la base consolidada común (*Common Consolidated Corporate Tax Base –CCCTB–*)²³.

²¹ http://www.slaughterandmay.com/media/39502/private_equity_european_bulletin_thin_capitalisation_across_europe.pdf, fecha de consulta: 13/08/2010.

²² Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países” COM(2007) 785 final. DOCE C 77 de 31 de marzo de 2009.

²³ Dourado, A. y de la Feria, R.: “Thin capitalization rules in the context of the CCCTB”, Oxford University Centre for Business Taxation, *Working Paper* 08/04.

Vid. *Common consolidated corporate tax base working group (CCCTB WG) Anti-abuse rules. CCCTB/WP065\doc\en*.

En definitiva, de lo anterior se desprende que la redacción de la legislación singular sobre la subcapitalización de la que se trate, y la forma en la que se aplique en la práctica, son cruciales para apreciar si se supera el test de proporcionalidad lo que justificaría la modificación del artículo 20 TRLIS en el sentido de permitir la prueba de motivos económicos válidos y extender su aplicación a los no residentes en Estados miembros²⁴ pues es evidente que la norma antisubcapitalización tiene su razón de ser en el marco del Derecho fiscal internacional²⁵ llamada a cumplir, además, una importante función: evitar la elusión fiscal y/o mantener una asignación equilibrada de las potestades tributarias evitando restricciones desproporcionadas en la actividad transfronteriza dentro de la UE.

Así viene a recogerse en la Resolución del Consejo de 8 de junio de 2010 sobre la coordinación de las normas sobre transparencia fiscal internacional (SEC) y subcapitalización en la Unión Europea²⁶ en el que, reconociéndose su condición de compromiso político, invita a los Estados miembros a utilizar indicadores que sugieran una atribución artificial de beneficios, siempre que el sujeto pasivo pueda presentar pruebas de la ausencia de abuso. Tales indicadores, que no tienen carácter exhaustivo, son:

- a) El coeficiente de endeudamiento es excesivo.
- b) El importe del interés neto pagado por la sociedad supera determinado umbral de beneficios antes de intereses e impuestos (*EBIT*), o bien del resultado bruto de explotación antes del pago de intereses, impuestos, depreciación y amortización (*EBITDA*).
- c) La comparación entre el porcentaje de patrimonio neto de la sociedad y la del grupo en todo el mundo parece demostrar que la deuda es excesiva.

Sin embargo, los indicadores propuestos por el Consejo no dejan de presentar aspectos críticos. Por lo que respecta al coeficiente de endeudamiento identificable con una ratio fija (*fixed ratio approach*) o con un criterio denominado “puerto seguro”, recibió el rechazo del Informe de la OCDE de 1995 relacionado con la implementación del principio de libre concurrencia basado en una comparación entre dos estructuras financieras.

En relación al importe del interés neto pagado por la sociedad en relación con sus beneficios podría ponerse en conexión con la figura del “banquero independiente”²⁷. En efecto, “considerando que la concesión de préstamos y créditos es el negocio regular de las entidades de crédito, el método del “banquero independiente” se circunscribe a una comparación entre el préstamo vinculado y un préstamo proporcionado por las entidades de crédito a una compañía independiente. En definitiva, bajo este método, las autoridades fiscales deberían preguntarse si, considerando las condiciones económicas del prestatario, un banquero independiente habría proporcionado, a una entidad

²⁴ Ruiz Almendral, V.: “Subcapitalización y libertad de establecimiento: el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* como una oportunidad de rehabilitar el artículo 20 del TRLIS”, *cit.*, p. 130; AAVV: *Impuesto sobre Sociedades: guía*, CISS, Valencia, 2008, p. 468.

²⁵ Luchena Mozo, G. M.: “Internacionalización de las inversiones: medidas unilaterales de la legislación española para el fomento del comercio exterior”. AAVV: *Internacionalización de las inversiones. Tratamiento fiscal en España y en la Unión Europea*. Bosch, Barcelona, 2009.

Maitrot de la Motte, A.: “La sous-capitalisation à l'épreuve des libertés de circulation”, *Droit fiscal* núm. 8, 25 Février 2010, 196.

²⁶ DOCE C 156, de 16 de junio de 2010.

²⁷ AAVV: *Impuesto sobre Sociedades: guía, op. cit.*, p. 459.

independiente que reuniera esas mismas condiciones, un préstamo de análogas características al proporcionado por la entidad vinculada no residente”²⁸. Sin embargo, el método “tiene el inconveniente de su excesiva ambigüedad y dificultad de aplicación práctica, porque los factores que toma en cuenta un banquero para conceder un préstamo son muy variados, no fácilmente objetivables y sujetos a constantes cambios, aunque sea de matiz”²⁹.

Por lo que respecta al último de los indicadores recomendado por la UE aparece cuantificado sobre las magnitudes del balance consolidado del grupo de sociedades y del balance individual de la entidad sometida a comprobación, permitiendo identificar los rasgos más significativos de la estructura financiera de uno y otra, y, sobre la base de los mismos, efectuar el análisis comparativo exigido por el principio de libre competencia.

Pues bien, de las tres orientaciones de la Comisión parece que la tercera es la más acertada “ya que el término de comparación, esto es, la estructura financiera del grupo de sociedades, es una realidad precisa y, además, reflejada contablemente en las cuentas anuales consolidadas, las cuales, por otra parte, se redactan habitualmente de acuerdo con criterios internacionalmente admitidos”³⁰; circunstancia a la que debe añadirse la oportunidad al sujeto pasivo de probar que su estructura financiera, a pesar e incurrir en subcapitalización teniendo en cuenta la comparación con la estructura financiera del grupo, es congruente con el principio de libre competencia. Aún así el método tampoco está libre de objeciones. Por todo ello estimamos que el tema de subcapitalización sigue siendo un tema abierto y pendiente de solución tanto en los ordenamientos internos de los Estados miembros, como a nivel comunitario.

²⁸ SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Documentos de trabajo del IEF*, núm. 8, 2009, p. 47.

²⁹ *O. cit.*, *Últ.*, p. 47.

³⁰ SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *op. cit.*, p. 49.

**EL CANON DIGITAL ESPAÑOL Y EL DERECHO COMUNITARIO:
CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL EN EL ASUNTO C-467/08,
SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE) CONTRA
PADAWAN SL, PENDIENTES DE LA SENTENCIA DEL TJUE**

Lilo Piña Garrido
Instituto de Estudios Fiscales

1. El asunto C-467/08 ante el TJUE (Tribunal de Justicia de la Unión Europea)

En 2006 la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) reclamó judicialmente a una tienda de informática de Barcelona, Padawan, el pago de la “compensación equitativa por copia privada” –conocida popularmente como “canon digital”– correspondiente a los *CDs*, *DVDs* y reproductores de *MP3* que había vendido entre septiembre de 2002 y septiembre de 2004. En realidad, los deudores principales de esta compensación son los fabricantes en España o los importadores, que actúen como distribuidores comerciales; pero los vendedores minoristas que los adquieren –caso de Padawan– son responsables solidarios de su pago. Al parecer la SGAE prefiere dirigirse contra éstos cuando se ve obligada a reclamar el pago en vía judicial, por ser más fácil la obtención del cobro¹.

Cuando el caso llega a la Audiencia Provincial de Barcelona –el Juzgado de Primera Instancia había dado la razón a la SGAE, pero la tienda recurrió–, esta decide plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con varias preguntas, a saber:

- Si el concepto de “compensación equitativa” recogido en el artículo 5.2.b de la Directiva 2001/29/CE implica o no una armonización a nivel europeo.
- Si la “compensación” debe respetar un justo equilibrio entre los afectados, esto es, los titulares de los derechos de propiedad intelectual, por un lado, y los obligados al pago, por otro; y si este equilibrio debe estar relacionado con la justificación de la “compensación equitativa” que es paliar los perjuicios derivados de las copias privadas.
- Si, en el caso de que un Estado miembro opte por un sistema de canon o gravamen sobre equipos y material de reproducción digital, la “compensación” debe ir ligada al uso presumible de equipos y material en la realización de copias para estar justificado conforme a Derecho Comunitario o no.
- Si se ajusta al concepto comunitario de “compensación equitativa” un canon que se aplica indiscriminadamente a empresas y profesionales que claramente adquieren los aparatos y soportes de reproducción digital para finalidades ajenas a la copia privada.
- Si el sistema español, en el que se aplica el canon a todos los equipos y materiales de producción digital de forma indiscriminada “podría contrariar la Directiva 2001/29/CE, por cuanto dejaría de existir una adecuada correspondencia entre la compensación equitativa y la limitación del derecho por copia privada que la

¹ Así se informa en los reportajes emitidos por la TV3 catalana (“Historias de la SGAE”, de 28-marzo-2010) y por TVE (“El peaje de la SGAE”, de 26-enero-2010) que aún se pueden encontrar en *You Tube*.

justifica, al aplicarse en gran medida a supuestos distintos en los que no existe la limitación de derechos que justifica la compensación económica”.

Para entender la respuesta avanzada por la Abogada General V. Trstenjak el pasado 11 de mayo, vamos a recordar algunas cuestiones básicas sobre este tema.

2. Armonización por el Derecho Comunitario de determinados aspectos relativos a los derechos de autor

El punto de arranque de la argumentación de la Abogada General –y de la Audiencia Provincial de Barcelona (AP en adelante)– es la Directiva 2001/29/CE, 22-mayo, de armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información. Esta Directiva, que entró en vigor el 23-junio-2001, se considera aplicable a unos hechos que sucedieron entre 2002 y 2004, aunque la ley española que la incorporó a nuestro ordenamiento no se aprobó hasta 2006 –Ley 23/2006, de 7-julio, de modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual–. Volveremos más adelante sobre esto.

En la Directiva de 2001 se recuerda el objetivo fijado por el Consejo Europeo en su reunión de Corfú, en junio de 1994, de fomentar el desarrollo de la sociedad de la información en Europa, creando para ello un “marco jurídico general y flexible de ámbito comunitario” en el que los derechos de autor y afines gozasen de una protección adecuada dada su importancia para “el desarrollo y comercialización de nuevos productos y servicios y la creación y explotación de su contenido creativo”. Se propone, en esta línea, llevar a cabo una armonización de la normativa de los Estados miembros para evitar fragmentaciones e incoherencias en el mercado interior y permitir la explotación transfronteriza de los derechos de propiedad intelectual.

Parte de la protección que se pretende ofrecer a los autores consiste en la concesión de un derecho de reproducción de sus obras en exclusiva que impide la realización de copias sin su autorización. Sin embargo, se prevén excepciones o limitaciones a este derecho, ofreciendo a cambio a los creadores –y a otros sujetos, como los productores, pero para simplificar en este trabajo hablaremos sólo de autores y creadores, en sentido amplio, para incluir a todos los titulares de derechos de propiedad intelectual– una “compensación adecuada por el uso de su obra”² –considerandos 10 y 11 del preámbulo– “y ofrecer la oportunidad de obtener un rendimiento satisfactorio...”, “para asegurar a la creación y a la producción cultural europea los recursos necesarios y para garantizar autonomía y dignidad a los creadores e intérpretes”.

Estas excepciones se regulan en el artículo 5 de la Directiva, en el que se plasman las ideas generales de los considerandos 31 a 52 de su preámbulo. De acuerdo con esta disposición los Estados pueden establecer excepciones al derecho de reproducción en exclusiva de los autores “que no entren en conflicto con la explotación normal de la obra o prestación y no perjudiquen injustificadamente los intereses legítimos del titular del derecho”, según el apartado 5 y, por lo que ahora nos interesa, “en relación con reproducciones en cualquier soporte efectuadas por una persona física para uso privado y sin fines directa o indirectamente comerciales, siempre que los titulares de los derechos reciban una *compensación equitativa*, teniendo en cuenta si se aplican o no a la obra o prestación de que se trate las medidas tecnológicas contempladas en el artículo. 6” –art. 5.2.b–.

² En la versión alemana de habla de *einen gerechten Ausgleich*; en la inglesa, de *fair compensation*; en la francesa, de *une compensation équitable*; en la italiana, de *un equo compenso*; en la portuguesa de *uma compensação equitativa*; esto es, no se utilizan expresiones que hagan referencia a tributo, gravamen o canon.

Se hace referencia también a la compensación equitativa en el artículo 5.2.a –“en relación con reproducciones sobre papel u otro soporte similar en las que se utilice una técnica fotográfica de cualquier tipo u otro proceso con efectos similares, a excepción de las partituras, siempre que los titulares de los derechos reciban una *compensación equitativa*”– y 5.2.e –“en relación con reproducciones de radiodifusiones efectuadas por instituciones sociales que no persigan fines comerciales, como hospitales o prisiones, a condición de que los titulares de los derechos reciban una *compensación equitativa*”–.³

Se prevén otras posibles excepciones o limitaciones en las cuales ni siquiera será preciso de acuerdo con la Directiva pagar una compensación económica a los autores. En todas ellas, sin embargo, sí deberá “garantizarse un justo equilibrio entre los derechos e intereses de las diferentes categorías de titulares de derechos, así como entre las distintas categorías de titulares de derechos y usuarios de prestaciones protegidas” –considerando 31 del preámbulo de la Directiva–.

Dentro de este marco, son los Estados los que deben fijar los supuestos concretos en su Derecho y regular, en su caso, la compensación económica que deberá “recompensar” a los autores⁴ “adecuadamente por el uso que se haya hecho de sus obras o prestaciones protegidas”, dice el considerando 35 –no el texto de la Directiva, por cierto–, atendiendo a datos tan diversos como: (1) las circunstancias del caso concreto; (2) el posible daño causado a los titulares de los derechos –un “criterio útil” según la Directiva– de modo que si este daño ha sido mínimo, no existirá obligación de pago; (3) el hecho de que los autores ya hayan recibido otros pagos o retribuciones, o (4) el grado de utilización de las medidas tecnológicas de protección contra copias reguladas en el artículo 6 Directiva.

Que los Estados dispongan de tanto margen de actuación –los criterios de la Directiva son muy generales, como se ve⁵– puede permitir la aparición de disfunciones en el mercado interior. La Directiva señala sobre este particular: “aunque las diferencias existentes entre tales sistemas de retribución afecten al funcionamiento del mercado interior, en lo que respecta a la reproducción privada analógica dichas diferencias no deben tener efectos significativos en el desarrollo de la sociedad de la información. La copia privada digital puede propagarse mucho más y tener mayor impacto económico. Por consiguiente, deben tenerse debidamente en cuenta las diferencias entre la copia privada digital y la analógica, y debe establecerse entre ellas una distinción en determinados aspectos” –considerando 38–. Y ella misma sugiere ya una diferencia –en el siguiente considerando–, al señalar que “al aplicar la excepción o limitación relativa a la copia privada, los Estados miembros deben tener en cuenta el desarrollo económico y

³ La cursiva es nuestra.

⁴ *Compense* dice la versión portuguesa; *vergütet*, la alemana; *siano... indennizzati*, la italiana; *les indemniser*, la francesa; todo ello en el considerando 35. Y en el considerando 38 se explica que la compensación equitativa supone “la introducción o el mantenimiento de los sistemas de retribución para compensar a los titulares de los derechos por los perjuicios sufridos”.

⁵ De hecho no contemplan ninguna excepción a la necesidad de solicitar siempre autorización al autor para realizar copias de su obra el Reino Unido, Irlanda (en estos dos países no se autorizan las copias privadas) y Chipre. Malta y Luxemburgo han previsto la excepción de copia privada, pero sin pago de compensación alguna. En Grecia existía un sistema de compensación por copia privada, pero se suspendió en 2003 por las controversias que surgieron sobre su aplicación y la presión de la industria informática. En el resto de países, en los que sí existen excepciones, los sistemas son muy diferentes. Las compensaciones económicas que se exigen varían según sujetos y productos, y en muchas ocasiones no son demasiado justas ya que afectan tanto a los consumidores que llevan a cabo un gran número de copias, como a los que rara vez o nunca lo hacen. *Vid.* documento de la Comisión “Fair Compensation for Acts of Private Copying” (2008, pp. 3 y ss.) en el que se recogen los resultados de un estudio en 20 países llevado a cabo en 2006.

tecnológico, en particular, en lo relativo a la copia digital privada y a los sistemas de retribución, siempre que existan medidas tecnológicas de protección eficaces. Dichas excepciones o limitaciones no deben impedir ni el uso de medidas tecnológicas ni su aplicación en caso de elusión”.

El concepto de “compensación equitativa” de esta Directiva no debe confundirse con el de “remuneración equitativa” de la Directiva 2006/115/CE, 12-diciembre, sobre derechos de alquiler y préstamo y otros derechos afines a los derechos de autor en el ámbito de la propiedad intelectual, directiva que codifica la de 1992 con sus modificaciones posteriores⁶. La “compensación equitativa” no es el pago que se realiza al autor que ha cedido por contrato la explotación de su trabajo, sino la indemnización a la que tiene derecho cuando sus obras son objeto de copia y uso sin su autorización previa pero de forma legal. La “compensación”, como se deduce de la terminología usada en la Directiva –*vid.* notas 4 y 6– y en nuestra legislación interna –como veremos–, así como de su fundamento y justificación, no está configurada como un gravamen, tributo o canon⁷. Profundizaremos en esta idea en otro apartado.

3. La Ley española de Propiedad Intelectual

El Texto Refundido de la Ley Propiedad Intelectual española (TRLPI en adelante) actualmente en vigor fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, 12-abril. La última modificación importante fue la llevada a cabo mediante la ley 23/2006, 7-julio, mediante la que se incorporó a nuestro Derecho la Directiva 2001/29.

La norma anteriormente vigente era la Ley 22/1987, de 11-noviembre, de Propiedad Intelectual, desarrollada por el Real Decreto 1434/1992, 27-noviembre –que aún continúa en vigor en parte–. Esta Ley regulaba –centrándonos en los aspectos que ahora nos interesan– una “remuneración compensatoria” que se distinguía de la “remuneración equitativa” cobrada por los autores cuando cedían sus derechos –art. 47 L, *p. e.*–. La primera se percibía por las reproducciones de las obras efectuadas para uso personal.

En el Texto Refundido LPI de 1996 se mantiene esa distinción y en su artículo 25.1 se dice que “(l)a reproducción realizada exclusivamente para uso privado... mediante aparatos o instrumentos técnicos no tipográficos, de obras... originará una remuneración equitativa y única por cada una de las tres modalidades de reproducción mencionadas... dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejaren de percibir por razón de la expresada reproducción...”.

En nuestra opinión el enunciado era lo suficientemente amplio y general como para que pudiera, en un momento dado, entenderse que cubría no sólo reproducciones analógicas, sino también digitales; sin embargo, esto último llegó a resultar muy polémico en los años 2000, y no olvidemos que el caso de la cuestión prejudicial que analizamos en este artículo se refiere a los años 2002 a 2004. Y es que en el apartado 5 del mismo artículo 5 TR LPI se cuantificaban los importes de la remuneración equitativa según tipo de copia, pero sólo respecto a reproducciones realizadas en soporte analógico.

⁶ En ella se regulan y dotan de protección jurídica armonizada a nivel europeo a los derechos de autor. En su artículo 5 se regula el derecho irrenunciable de los autores –de nuevo empleamos la expresión en sentido amplio– a percibir una remuneración equitativa, cuya gestión podrá encomendarse –si los Estados así lo deciden y de la forma, total o parcial, en que lo hagan– a entidades de gestión colectiva que les representen.

⁷ Esto mismo mantiene Reinbothe (2003), para quien la idea de “compensación justa” –*fair compensation*– está ligada al daño que sufre el autor. Cita en su apoyo los considerandos 35, 38, 39 de la Directiva de 2001.

En los años 2000 las entidades de gestión de derechos autor (AIE, AISGE, EGEDA, SGAE, DAMA y CEDRO) comenzaron a exigir el pago correspondiente a los productos digitales. Los empresarios fabricantes y distribuidores de los soportes digitales en blanco (ASIMELEC) se negaron a hacerlo, alegando que no tenían obligación jurídica de hacerlo, y la disputa acabó en los tribunales hasta que en 2003 las dos partes enfrentadas llegaron a un acuerdo por el que se comenzó a abonar de forma provisional el polémico “canon”⁸.

Este acuerdo provisional ha sido la única base jurídica que ha existido para el pago del “canon digital” hasta la aprobación de la ley de 2006. En la exposición de motivos de esta Ley 23/2006 se destaca “la nueva regulación del régimen de copia privada en la que se han intentado mantener los principios ya asentados en nuestro ordenamiento que originan la debida compensación que los fabricantes e importadores de equipos, aparatos y soportes materiales idóneos para reproducir obras protegidas deben pagar a los autores y demás titulares de derechos de propiedad intelectual”. Se habla de establecer un “marco equilibrado” que tenga en cuenta los intereses de todos los afectados y se añade “(1) a reforma del régimen de copia privada introduce las debidas diferencias entre el entorno analógico y el digital, ya que la copia privada digital puede propagarse mucho más y tener mayor impacto económico”.

El nuevo artículo 25, tras la reforma de 2006, habla de la “compensación equitativa por copia privada”, con una definición que apenas varía respecto a la de 1996. La ley de 2006 introduce algunas mejoras técnicas –p. e. en el apdo. 3 se incluyen ahora las bases de datos electrónicas; en el apdo. 7 se excluyen los discos duros de ordenador–; pero, sobre todo, introduce expresamente la distinción entre copias analógicas y digitales. Las copias analógicas son reguladas y cuantificadas directamente en la ley, como sucedía anteriormente –en el art. 25.5–. Respecto a las digitales la ley –en el art. 25.6– fija sólo unos criterios –en su regla 4.^a– que son los que deberán seguirse para la fijación de las cuantías. Estas cuantías deben regularse en un reglamento para cuya aprobación ha de seguirse un procedimiento especial en el que se busca, en la medida de lo posible, el acuerdo de las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual y de las asociaciones sectoriales, y en el que la decisión última debe ser tomada por los Ministerios de Cultura, y de Industria, Turismo y Comercio, aprobando una orden ministerial conjunta –reglas 1.^a a 3.^a–.

⁸ Así lo explican Navau –2010– citando a R. Sánchez Arísti (“La copia privada digital”, *Revista de Propiedad Intelectual*, n.º 14, 2003, pp. 23-24) y la Comisión Asesora sobre la Sociedad de la Información del Ministro de Industria –2006–.

⁹ De acuerdo con este procedimiento especial cada dos años –aunque puede ser con mayor frecuencia si la evolución tecnológica o las condiciones del mercado lo aconsejan– deben revisarse las cuantías de las compensaciones equitativas. Los Ministerios de Cultura y de Industria, Turismo y Comercio deben comunicar el inicio del proceso a las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, por un lado, y a las asociaciones sectoriales que representen a los deudores, por otro. Estas asociaciones deben intentar llegar a un acuerdo sobre (a) los equipos, aparatos y soportes materiales que deben quedar sujetos a pago, y (b) las cuantías correspondientes, para lo cual dispondrán de cuatro meses. Tras la comunicación de su acuerdo –la Administración puede alejarse de él, motivando su decisión– o de la imposibilidad de llegar al mismo, los Ministerios citados en un plazo de tres meses aprobarán la orden ministerial conjunta con la regulación relativa a los puntos (a) y (b), tras consultar al Consejo de Consumidores y Usuarios, y al Ministerio de Economía y Hacienda.

En la Directiva 2001 se incita a los Estados a regular procedimientos de este tipo, en los que se dé la oportunidad a los interesados de llegar a acuerdos voluntarios entre ellos. Así en el considerando 52 puede leerse: “los Estados miembros deben fomentar asimismo el recurso a medidas voluntarias con el fin de posibilitar la consecución de los objetivos de dicha excepción o limitación” –se refiere a la excepción al derecho de copia privada y el consiguiente pago de compensaciones equitativas por ello a los autores– “de no adoptarse en un plazo razonable tales medidas voluntarias para hacer posible la reproducción para uso privado, los Estados miembros podrán adoptar medidas para que los beneficiarios de la excepción o limitación de que se trate puedan acogerse a la misma”.

De acuerdo con la Disposición Transitoria única de la Ley, estos Ministerios debían poner en marcha el procedimiento en el plazo de un mes desde la entrada en vigor de la ley –que se produjo el 29 de julio de 2006– y “(1)ª primera Orden Ministerial que se dicte en aplicación de lo previsto en el apartado 6 del artículo 25 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual tendrá efectos a contar desde la fecha de entrada en vigor de esta Ley”.

Mientras tanto seguía aplicándose el acuerdo provisional aprobado por las entidades de gestión de derechos de autor y el sector de fabricantes de soportes digitales en 2003, convalidado por esta misma Disposición Transitoria única, que recoge su contenido y le dota así de fuerza legal.

La Comisión Asesora sobre la Sociedad de la Información del Ministro de Industria criticó bastante esta solución cuando la ley era sólo un proyecto y pidió, en todo caso, una interpretación y aplicación de la Disposición Transitoria única que no fuese retroactiva, que no confirmase la validez de la aplicación del acuerdo de 2003 para todo el período anterior a la entrada en vigor de la ley de 2006 sobre el que se mantenían vivas ante los tribunales disputas entre entidades de gestión de derecho de autor, y fabricantes y vendedores de soportes digitales, afirmando que “(1)ª futura ley debe mantener la neutralidad sobre la interpretación que proceda sobre el alcance de las normas anteriores, ya que esta tarea corresponde a los jueces y tribunales. Las entidades de gestión pretenden este tipo de declaraciones en la futura Ley por dos motivos: primero, para que los juicios en tramitación se decanten a su favor y, segundo, para reclamar de las empresas del sector el pago de elevadas cantidades por presuntas deudas del pasado, algo que a todas luces resulta inadmisibles”¹⁰. De hecho, dado que la Ley no ordenó expresamente esos efectos retroactivos, no los tuvo –entró en vigor y se aplicó a partir del 29 de julio de 2006–.

Puede entenderse la postura de esta Comisión si se tiene en cuenta que es la ley de 2006 la que distingue por primera vez en nuestro Derecho expresa y claramente entre el “canon analógico” y el “canon digital”, fruto de la incorporación al ordenamiento español de la Directiva de 2001. En principio, pues, no parece que pudiera exigirse en España el “canon digital” en años a 2006.

Sin embargo –como veremos que argumenta la Abogada General en la cuestión prejudicial que estamos examinando–, los Estados estaban obligados a incorporar la Directiva de 2001 antes del 22 de diciembre de 2002 y partir de ese momento debían ya interpretar y aplicar su Derecho conforme a esta Directiva, aunque no la hubiesen introducido formalmente en su Derecho. Así las cosas y dado el tenor literal amplio del artículo 25 Ley de 1987 que hemos comentado, en España se podía exigir el “canon digital” en teoría. Y decimos en teoría, porque lo cierto es que ni en la ley –TRLPI 1996–, ni en el reglamento –RD de 1992– se contenían las necesarias reglas de cuantificación. Esta fue la razón por la cual fue preciso el acuerdo entre asociaciones que hemos mencionado. Ahora bien, ¿un acuerdo privado era suficiente base jurídica? La respuesta dependerá de cuál se considere que es la naturaleza jurídica del canon –entraremos en detalle en este tema más adelante–. En nuestra opinión, sí –puesto que se trata de un mero pago privado, de naturaleza civil–, aunque sólo vincularía a quienes aceptaron el acuerdo, naturalmente, y PADAWAN, la tienda del caso que ha llevado al planteamiento de la cuestión prejudicial, no lo hizo.

La Orden Ministerial que requería para su desarrollo la Ley sólo se aprobó en 2008. Fue la Orden Ministerial de 18-junio-2008, que entró en vigor a partir de 1-julio de ese año, y lo

¹⁰ Comisión Asesora sobre la Sociedad de la Información del Ministerio de Industria (2006, p. 40).

hizo sin los efectos retroactivos hasta la fecha de entrada en vigor de la Ley de 2006 que esta exigía –*vid.* DT única *in fine*–. Habían transcurrido ya dos años –debido a los retrasos en el procedimiento de aprobación de la orden ministerial, durante el cual las partes afectadas dialogaron sin poder llegar a un acuerdo, lo que obligó a la intervención y aprobación final por parte de la Administración Pública– y el legislador reglamentario entendió que era mejor así: “Esta solución” –se dice en la exposición de motivos– “busca evitar las dificultades prácticas de un retroacción que supone en algunos casos la devolución y en otros el pago de cantidades por equipos hasta ahora no sometidos a la compensación”.

La regulación del “canon digital” que resulta de la ley de 2006 y la OM de 2008 no se ajusta del todo a los criterios fijados en la Directiva de 2001, a nuestro juicio, y no es tan clara que no hayan surgido numerosas disputas, que han llegado a los tribunales, en torno a su aplicación. Veamos.

La obligación de pagar la compensación equitativa deriva de la realización de reproducciones para uso privado de obras protegidas según el artículo 25.1 L. Sin embargo, no se establece ningún tipo de relación entre el sujeto que copia y disfruta de la obra, y el autor de la misma. Unas organizaciones que representan los intereses de los autores –las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual– perciben las cantidades abonadas por los fabricantes e importadores de aparatos y soportes aptos para realizar copias –o los establecimientos de ventas al por mayor y al por menor, como responsables solidarios–. Estos sujetos, a su vez, repercuten los importes sobre los adquirentes de estos bienes. Así pues, ¿qué es lo que origina el deber de pagar –o mejor, la obligación de soportar la repercusión de ciertas cantidades–? ¿la realización de copias o la compra de productos con los que podrían –o no– llevarse a cabo? ¿puede exigirse el pago por cualquier/toda compra de *CDs* o *DVDs*, por ejemplo, o sólo por aquellas destinadas a realizar copias de productos protegidos por la LPI?

Nuestros tribunales han tenido que responder a estas preguntas y lo han hecho en distintos sentidos.

Así, pe, la Sala de lo Civil de la Audiencia Provincial de Sevilla en una sentencia de 20-diciembre-2007, haciéndose eco de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo –en sentencias como la de 8-junio-2007– entiende que “(s)in perjuicio de que efectivamente los *DVD* aptos para ser grabados pueden ser destinados a fines que no suponen infracción de los derechos de propiedad intelectual, es un hecho notorio que los mismos se destinan en buena medida a la grabación de obras audiovisuales y contenidos multimedia protegidos por la Ley de Propiedad Intelectual y ante la imposibilidad de determinar a priori el destino que el adquirente va a dar al soporte, el legislador ha optado por establecer un sistema de compensación basado en la aptitud del medio y no en el destino que efectivamente se dé al mismo. Sistema desde luego criticable y criticado, polémico y discutido, en cuanto a la aptitud de la solución para conseguir el fin perseguido de forma justa y equitativa para todas las partes afectadas, pero vigente y como tal de obligado cumplimiento mientras no se proceda a su reforma por el legislador”. Hasta aquí compartimos los razonamientos y conclusiones del tribunal. La Audiencia encuentra justificable, de todos modos, esta opción del legislador, ya que, en su opinión, la “remuneración compensatoria” –utiliza el término de la vieja ley– “no consiste propiamente en una retribución por dichas reproducciones” –las copias privadas– “sino en una participación en la rentabilidad económica del negocio” –de los fabricantes y vendedores de productos digitales– “en tanto en cuanto el mismo se incrementa notablemente al admitir los soportes en cuestión la posibilidad de que en ellos se graben y posteriormente se reproduzcan obras tales como películas” –Fundamento Jurídico 3.º–. Nosotros pensamos que este podría ser un buen fundamento para un nuevo sistema, en el que el “canon” fuera abonado por los fabricantes, sin repercusión jurídica sobre el

consumidor –probablemente el precio de los bienes se incrementaría y siempre se produciría una repercusión económica–. Pero este no es el sistema que tenemos actualmente, ni el que ha previsto y regulado para todos los países de la UE la Directiva de 2001, sistema en el que –como hemos podido ver– la razón de ser del pago es la realización de copias privadas.

En una dirección completamente distinta apunta el Juzgado de lo Mercantil de Sevilla, en su sentencia de 2-septiembre-2009 –muy publicitada por los medios de comunicación–, ante el recurso planteado por un abogado que pudo demostrar que utilizó los *CDs* o *DVDs* para grabar juicios en los que participaba por razones profesionales. El Juzgado le reconoce el derecho a obtener la devolución de lo abonado en concepto de canon digital, argumentando de la siguiente manera: “Como señala la sentencia de la AP de Málaga de 19-septiembre-2006, la ley establece una presunción de que la compra de los soportes citados es para la reproducción de obras acogidas al amparo de la Legislación Especial, que puede ser destruida mediante prueba practicada en contrario mediante la cual se acredite que “el soporte se ha utilizado para otro fin distinto de la reproducción de obras de autores, que constituye la causa de tributación”. En este caso, lo que nos sorprende es la afirmación de que la ley contiene una “presunción” y una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario. Ciertamente el resultado al que se llegó en el fallo fue aplaudido por muchas asociaciones de consumidores y usuarios y las ideas que se plasman en la sentencia podrían ser seguidas en una futura reforma de la ley, pero hoy por hoy, pensamos, la ley no puede ser interpretada de esa manera. El texto es claro, exige el pago en todo caso por la compra de un producto del modo en que explicamos aquí y no prevé ninguna posibilidad de devolución de la compensación por no haber realizado copia alguna.

Veamos cómo se regula el resto de la estructura de la compensación equitativa y qué valoración nos merece.

Observamos que deben satisfacer esta compensación –art. 25.4.a L– los fabricantes en España y los importadores de los equipos, aparatos y soportes adecuados para realizar las reproducciones, siempre que los distribuyan comercialmente en nuestro país. Los distribuidores, mayoristas y minoristas¹¹ que adquieran esos bienes de los fabricantes e importadores son responsables solidarios –y deberán pagar a menos que prueben que ya sufrieron la repercusión, lo que debe constar en la factura, art. 25.17 y 20 L–. Los consumidores sólo están obligados a realizar el pago directamente cuando compran fuera del país e importan para su disfrute en España –art. 25.12.B L–; en los demás casos están obligados a soportar la repercusión que efectuará su vendedor –art. 25.18 L–.

Y deben soportar esta repercusión y, por tanto, pagar el “canon” –como parte del precio que satisfacen al adquirir los productos en su tienda– sin excepción alguna. La ley permite al Gobierno “... mediante real decreto,... establecer excepciones al pago de esta compensación equitativa y única cuando quede suficientemente acreditado que el destino o uso final de los equipos, aparatos o soportes materiales no sea la reproducción prevista en el artículo 31.2” –art. 25.7.d L–. Pese a las reclamaciones para que haga uso de esta posibilidad, por parte de las asociaciones de consumidores, el gobierno no se ha mostrado interesado en ello. De hecho el apartado 24 del tan citado artículo 25 L, en la misma línea, prevé que “(e)l Gobierno establecerá reglamentariamente los tipos de reproducciones que no deben considerarse para uso privado a los efectos de lo dispuesto en este artículo; los equipos, aparatos y soportes materiales exceptuados del pago de la

¹¹ Este es el caso de PADAWAN, la tienda del caso que ha dado lugar a la cuestión prejudicial ante Luxemburgo.

compensación, atendiendo a la peculiaridad del uso o explotación a que se destinen...” y tampoco ha sucedido nada de esto.

Esta pasividad del gobierno resulta altamente criticable, ya que al no haberse establecido en nuestro Derecho ningún supuesto de exoneración de la obligación de pago, esta nace por el mero hecho de la compra de un determinado tipo de bien, al margen del uso para la realización de copias de obras de autor, que es lo único que justifica el “canon”, desde el punto de vista del Derecho Comunitario y de un elemental sentido de justicia.

Cuando la copia o reproducción se realiza a través de medios analógicos se aplica la tarifa prevista en la ley –art. 25.5 L–. Cuando se hace vía digital, el importe a abonar es el fijado en la orden ministerial de 2008. Esta orden debería haber aplicado los criterios establecidos en la ley –en el art. 25.6.4.^a–, pero no ha sido así.

La ley sigue de cerca a la Directiva 2001 en este punto, en general, pues exige que se tengan en cuenta:

- El perjuicio causado a los titulares de derechos de propiedad intelectual. Si es mínimo, no se pagará compensación alguna. No se define qué debe entenderse por perjuicio mínimo, ni se fija ninguna cantidad *de minimis* –tampoco lo hace la Directiva–.
- El grado de uso de los equipos, aparatos o soportes para la realización de copias. El problema es que en realidad se presume siempre que el uso implica la realización de copias y no se admite ningún tipo de prueba en contrario, ni se prevé excepción alguna por razón del sujeto –ya lo hemos comentado más arriba–, del sector económico¹² o del producto utilizado¹³.
- La capacidad de almacenamiento de los mismos.
- La calidad de las reproducciones.
- La disponibilidad, grado de aplicación y efectividad de las medidas tecnológicas reguladas en el artículo 161¹⁴.
- El tiempo de conservación de las copias.
- El respeto al principio de proporcionalidad: “(l)os importes correspondientes de la compensación aplicables a los distintos tipos de equipos y aparatos deberán ser proporcionados económicamente respecto del precio medio final al público de los mismos.

Pues bien, la Orden de 2008 no utiliza ninguno de estos criterios, lo que la convierte en un reglamento ilegal, por cierto. Parte esta norma –según se explica en su exposición de

¹² Todas las Administraciones Públicas, universidades, centros de investigación, empresas, profesionales, etc., que utilizan *CDs* o *DVDs* para el desarrollo de su función pagan este canon, injustificadamente en nuestra opinión. Según informaciones de *Público* (23-julio-2010) el 40 por 100 de las “compensaciones equitativas” actualmente corresponden a pagos realizados por Administraciones Públicas –muchos Ayuntamientos, por cierto, están recurriendo a los Tribunales para pedir su devolución–. Y si se incluye a las empresas, el porcentaje sube al 60 por 100.

¹³ Sea este producto un *CD*, un teléfono móvil, un reproductor de música MP3, una impresora o una cámara de fotos, pese a que muchos de estos productos no se utilizan preferentemente para la realización de copias de obras de autor.

¹⁴ La definición de “medida tecnológica” se encuentra en el artículo 160.3 L: “toda técnica, dispositivo o componente que, en su funcionamiento normal, esté destinado a impedir o restringir actos, referidos a obras o prestaciones protegidas, que no cuenten con la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual”.

motivos– de que “(l)a compensación equitativa está dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejaron de percibir por razón de las reproducciones realizadas para uso privado, lo que implica la necesidad de estimar el daño que tales copias originan a los titulares de derechos...”. Los Ministerios de Cultura e Industria estiman –no se nos dice cómo o partir de qué datos y con qué metodología– el perjuicio anual que causan las copias privadas en nuestro país –entre 34.800.000 y 37.200.000 € las copias de libros, y entre 75.400.000 y 80.600.000 € las reproducciones de soportes sonoros, visuales o audiovisuales– y deciden que las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual deben recaudar a través de la compensación equitativa una cantidad que se sitúe dentro de esas horquillas. Se promete que si tras el primer año de aplicación se observa que el perjuicio real de algún sector está fuera de esos valores –lo supera o es inferior–, se revisarán las cuantías de la compensación –apdo. tercero de la OM–, pero no tenemos noticia de que se haya hecho así.

Calculado de este modo el volumen global a que asciende el daño económico de los autores, añade la Orden que “(l)a compensación equitativa aplicable a cada uno de los equipos” –los aparatos y soportes digitales aptos para la realización de copias– “se calcula mediante una estimación de ventas de los mismos que puede diferir en la práctica de la venta efectiva que se produzca”. Esto es, el legislador reglamentario supone que todos y cada uno de los equipos vendidos se dedicarán a hacer copias, y que el más vendido será el más dañino para los autores, de modo que de nuevo se equipara –incorrectamente, a nuestro juicio– la compra de productos con su uso en la realización de copias. Esas cuantías están fijadas en el apartado primero de la OM y de ellas resulta que, pe el “canon” asciende a 0,22 €unidad en el caso de los discos compactos regrabables. Esto es, se pagan como “canon digital” 22 €por un paquete de 10 unidades, cuando el coste económico del producto es de 8 €⁵. Es evidente que no se respeta el principio de proporcionalidad recogido en el artículo 25.6 L.

Los acreedores de la compensación equitativa son los autores, editores, productores e intérpretes –art. 25.4.b L–. Pero actúan siempre en su nombre las entidades de gestión –art. 25.8 a 10, 147 a 159 L–. Estas entidades, que deben funcionar como entidades sin ánimo de lucro, gozan de unas facultades que muchos autores comparan con las de la Inspección de Tributos¹⁶. Actualmente están reconocidas por el Ministerio de Cultura las siguientes:

- Que gestionen derechos de propiedad intelectual de autores:
 - Sociedad General de Autores y Editores (SGAE). Gestiona los derechos de un 70,9 por 100 del total de los miembros pertenecientes a entidades de gestión.
 - Centro Español de Derecho Reprográficos (CEDRO): 9,9 por 100.
 - Visual, Entidad de Gestión de Artistas Plásticos (VEGAP): 1,3 por 100.
 - Asociación de Derechos de Autor de Medios Audiovisuales (DAMA): 0,3 por 100.
- Que gestionen derechos de artistas intérpretes o ejecutantes:
 - Artistas, Intérpretes o Ejecutantes, Sociedad Gestora Española (AIE): 10,5 por 100.
 - Artistas Intérpretes, Sociedad de Gestión (AISGE): 6 por 100.

¹⁵ Según la información recogida en el reportaje de TV3 ya cit.

¹⁶ Siendo esta una de las razones que en ocasiones se alega para defender la naturaleza tributaria de la compensación equitativa. *Vid.* Navau -2010-.

- Que gestionen derechos de productores:
 - Entidad de Gestión de Derechos de Productoras Audiovisuales (EGEDA): 1 por 100.
 - Asociación de Gestión de Derechos Intelectuales (AGEDI): 0,2 por 100.

Entre sus funciones se encuentra el reparto de los derechos de autor de cuyo cobro se encargan, sobre todo de la compensación equitativa, una parte de la cual deben destinar al cumplimiento de su “función social” –art. 155 L–. La cuantía exacta es fijada en el reglamento –art. 39 RD 1992, aún vigente en este punto– y es actualmente del 20 por 100. Esto significa que el 20 por 100 de lo recaudado como compensación equitativa debe destinarse a la realización de actividades de carácter asistencial en beneficio de los socios, y de formación y promoción de autores e intérpretes a partes iguales. Sin embargo, si se leen los Estatutos de las entidades de gestión puede observarse que no todas lo prevén¹⁷. Además cada una sigue un sistema y destina ese dinero a actividades diferentes¹⁸.

Variados son también los sistemas y criterios seguidos para el reparto de lo recaudado por la compensación equitativa entre los autores, socios de cada entidad¹⁹. Es cierto que ellas son quienes han de decidir sobre estos temas en sus estatutos –art. 151 L–, pero son muchas las quejas de sus propios socios y las críticas desde muchos sectores que señalan la inequidad de sus métodos y la falta de transparencia de toda su gestión²⁰.

De hecho, los últimos informes elaborados por instituciones como la AEVAL –“Evaluación del sistema de gestión colectiva de los derechos de propiedad intelectual”, diciembre de 2008²¹– y la Comisión de Defensa de la Competencia –“Informe sobre la gestión colectiva de derechos de propiedad intelectual”, diciembre de 2009– son bastante críticos al respecto –el segundo de forma mucho más acerada²²–.

¹⁷ CEDRO no lo hace, *vid.* artículo 2 de sus Estatutos.

¹⁸ Desde a la financiación de seguros colectivos de accidentes a becas, pasando por seminarios, lecciones magistrales, encuentros, servicios de asesoría jurídica y fiscal, aportaciones a fundaciones, ferias y festivales, publicaciones, compra de locales para Fundaciones, lucha contra la piratería, etc. Así se pone de manifiesto en el Informe de la AEVAL que citamos en el texto (2008, p 42 y ss).

¹⁹ Pe, para el reparto de derechos entre los autores en CEDRO se atiende a los derechos que tengan sus socios correspondientes a libros editados o reimpressos en España durante los tres últimos años (art. 2 de sus Estatutos); en la SGAE se llevan a cabo encuestas entre ciudadanos españoles para saber qué música escuchan y en qué medios, *pe* (arts. 219 y 220 Estatutos); en VEGAP se envió a los socios la información de que se dispone más un cuestionario para que los autores la completen con sus propias fuentes (arts. 13-14).

²⁰ El Informe de la AEVAL critica que este fondo “social” sea gestionado en algunos casos a través de fundaciones, cuya transparencia y eficiencia recomienda examinar en el futuro.

Vid. también sobre este tema Público de 22-octubre-2007. El periódico informa acerca de la creación por parte de la SGAE de Fundaciones y Sociedades Limitadas encadenadas, formando un complejo y bastante oscuro entramado societario. Con algunas de ellas esta entidad de gestión está comprando, *pe*, teatros –con negocios accesorios, como cafeterías y restaurantes– que financia en parte con deuda para cuyo aval presenta los recursos futuros de la SGAE, comprometiendo ingresos que no la pertenecen a ella, sino a los autores. Todo ello sazonado con grandes beneficios y remuneraciones para sus consejeros y directivos.

²¹ La AEVAL hace recomendaciones para mejorar su eficiencia, transparencia y publicidad de resultados *pe* en su p. 70.

²² La Comisión de Defensa de la Competencia critica el régimen de oligopolio en que funcionan estas entidades, su elevado poder de mercado, la inexistencia de una auténtica competencia entre ellas –puesto que cada una se ha especializado en un sector o conjunto de derechos que nadie más gestiona y existen barreras de entrada que impiden la aparición de sociedades nuevas–, y el hecho de que no tengan incentivos para operar de forma eficiente. Afirma que han establecido tarifas inequitativas o/y discriminatorias para los usuarios, que no existe un control *ex-ante* por parte de la Administración de las

4. La discutida naturaleza jurídica del “canon digital”

Mucho se ha discutido en la doctrina acerca de la naturaleza tributaria o no del “canon digital”. En nuestra opinión el análisis de su naturaleza debe partir de un correcto entendimiento de su objetivo y finalidad, así como de su configuración jurídica.

De lo que llevamos explicado en las páginas que anteceden, de lo que la Directiva comunitaria de 2001 ha pretendido armonizar y de la incorporación de la misma que ha llevado a cabo la Ley de 2006, puede concluirse que el fin de la “compensación equitativa por copia privada” es indemnizar a los autores por el daño económico que sufren cuando se llevan a cabo copias de su obra para uso privado, lícitamente, pero sin solicitarles autorización previa y sin abonarles una remuneración en el seno de un contrato de explotación de derechos de propiedad intelectual. Su fin no es combatir el comercio ilegal de copias, ni indemnizar a los autores por los perjuicios que sufren a causa del mismo; para esto existen otras herramientas –sancionadoras–.

Entre los autores españoles hay quienes defienden que la figura elegida por el legislador para conseguir esto es un tributo (a), una prestación patrimonial pública (b) o un pago privado, de Derecho Civil (c). Nosotros –lo adelantamos ya– nos incardinamos en el tercer grupo sin duda.

Los autores que defienden la primera opción suelen hablar de “exacción parafiscal”²³ –“tributo atípico y parafiscal”, es la expresión usada por Falcón–, seguramente para hacer frente al hecho de que la compensación equitativa no reúne los requisitos de un tributo clásico. Para este grupo, la compensación “se asemejaría a un impuesto monofásico sobre ventas que incide en último término sobre un consumo específico, el consumo de equipos, aparatos y soportes de reproducción digital...”²⁴. Pero lo cierto es que la compensación no es recaudada por la Administración Tributaria, ni siquiera por otra Administración Pública, sino por entidades privadas –las entidades de gestión de derechos de autor–. Los ingresos no corresponden tampoco a un ente público, sino a los autores. En estas condiciones nos resulta muy difícil entender cómo puede hablarse de la existencia de una relación jurídico tributaria o de un tributo en general –¿impuesto, tasa, contribución especial?–.

Quienes optan por la segunda alternativa llegan a esta conclusión porque “se trata de una obligación pecuniaria que se impone por ley, nace con independencia de la voluntad de los sujetos implicados y persigue un fin público”²⁵ y porque, aunque no constituyen un ingreso público, “satisfacen fines públicos de índole financiera”²⁶.

En nuestra opinión, el “canon digital” no encaja tampoco en la categoría de las prestaciones patrimoniales públicas, categoría cuyas notas constitutivas ha definido,

mismas y que el control *ex-post* es muy reducido y poco eficaz. Asegura que su gestión no es transparente y cita, como ejemplo, que todos los años se producen remanentes de cantidades no repartidas entre sus socios –alrededor del 4 por 100 de la recaudación total– que se van acumulando y cuyo uso no es claro.

Además, concluye, estas entidades son, en realidad, cada vez menos necesarias porque los modernos sistemas de gestión digital de derechos (*DRM, Digital Rights Management*) permiten a los autores individualmente gestionar el uso de sus derechos y garantizar el cobro de los pagos que se les deben.

²³ Falcón Tella –citado por Navau, p. 13–, Ruiz Zapatero (2007).

²⁴ Navau Martínez-Val (2010).

²⁵ Varona Alabern (2008).

²⁶ Navau Martínez (2010). Esta autora utiliza la clasificación de Lozano Serrano (1998), que distingue entre tres tipos de prestaciones patrimoniales públicas –aquellas que constituyen ingresos públicos como la multa o la expropiación forzosa, aquellas que constituyen ingresos públicos y además pretenden financiar gasto público, y las que no constituyen un ingreso, pero atienden directamente un gasto público o minoran el que soporta el Estado, pe el pago empresarial por ILT, o los descuentos a los entes públicos del sector farmacéutico o en algunos suministros– e incardina el “canon digital” en la tercera.

aunque no en profundidad, el Tribunal Constitucional en sus sentencias 185/1995 y 182/1997. De acuerdo con lo que el TC ha dicho hasta ahora una prestación patrimonial de carácter público es un nuevo tipo de ingreso de Derecho Público que no encaja en la categoría tradicional de tributo –FJ 3 Sentencia 185/95– que el sujeto se ve obligado –coactividad entendida como ausencia de voluntad del ciudadano en relación con el pago y en relación con los hechos que lo dan lugar, puesto que se ve impelido a usar un servicio o bien público por razones jurídicas o fácticas, FJ 3 S 185/95– a pagar a un ente público. La consecuencia jurídica de esta calificación es el sometimiento de la figura al principio de reserva de ley que exige que los elementos esenciales de la misma no se regulen en normas reglamentarias –FJ 5 y ss. S 185/95–.

Es cierto que, en ocasiones, puede tratarse no de un pago a un ente público, sino a otros ciudadanos –caso de la S 182/1997, FJ 16–. Sin embargo, este pago sólo puede calificarse de prestación patrimonial pública cuando es el resultado del desplazamiento por parte del Estado de la carga económica que le correspondería a él soportar, derivada del desarrollo de una función pública que la Constitución le encomienda –p. e. art. 41, sistema público de Seguridad Social– sobre particulares –en el caso, empresarios con trabajadores en situación de incapacidad laboral transitoria– para evitar un aumento del déficit público que se considera indeseable²⁷. Y es que gracias a los pagos que estos ciudadanos realizan –de parte del subsidio que corresponde al trabajador durante su baja laboral por enfermedad o accidente en el supuesto de la sentencia– se satisfacen los fines públicos que interesan al Estado sin un aumento del nivel de gasto público. La prestación patrimonial pública en este caso, por tanto, no es una forma de ingreso público –no se aportan recursos a un ente público; de hecho sólo se establece una relación entre particulares, empresario y trabajador, en el caso–, sino de reducción del gasto. La nota de la coactividad –falta de voluntariedad en el pago; obligación impuesta por el poder público– y la necesidad de respetar el principio de reserva de ley están presentes también en esta modalidad.

Pues bien, en el caso del pago por compensación de copia privada –y concretamente, pero no sólo, en el “canon digital”– no se reúnen las notas mencionadas, de modo que, hemos de concluir, se trata de una pura obligación de pago civil, ajena al ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

El pago que los fabricantes o importadores efectúan a la SGAE correspondiente a los *CDs* o *DVDs* vírgenes que distribuyen en el mercado español –y que pretende compensar a los autores/titulares de derechos de propiedad intelectual por la pérdida de ingresos que les supondrá el hecho de que los consumidores los utilicen para realizar copias de uso privado de sus obras, en lugar de comprar los originales– no es una sustitución del pago que debería en otro caso realizar el Estado²⁸. Así pues, la “compensación por copia

²⁷ De “función sustitutiva de los entes públicos por parte de los particulares para atender las necesidades colectivas, esto es, para destinar directamente recursos de estos a su satisfacción” habla C. Lozano Serrano (1998), p. 30.

²⁸ Como dice Navau, “tan sólo en una interpretación forzada, si partimos de su finalidad pública de protección de la creación artística y el patrimonio cultural, podríamos aventurarnos a decir que... permite reducir el gasto público de la Administración en subsidios y ayudas a los creadores y artistas, así como en la financiación de actividades culturales, ya que un 20 por 100 de la recaudación procedente del canon debe ser reinvertida por las entidades gestoras de derechos de propiedad intelectual en actividades de fomento cultural” (2010, p. 11).

Una interpretación muy forzada, en efecto. Lo curioso es que la autora que citamos utiliza este argumento para negar que, en su opinión, el “canon digital” pueda ser considerado tributo, sin percatarse de que el mismo puede ser empleado para negar apoyo a su propia postura, de acuerdo con la cual el “canon” es una prestación patrimonial pública.

privada” ni supone un ingreso para el Estado –los pagos se realizan a las entidades gestoras de derechos para que estas se los transmitan a los autores, titulares de esos derechos–, ni una reducción del gasto público –no existe obligación alguna en nuestro ordenamiento para el Estado de pagar a los autores para compensarles por los menores ingresos que perciben debido a los “hábitos copistas” de nuestros conciudadanos–. En realidad, no hay ningún gasto público que financiar en estos casos, de modo que no tiene sentido ni hablar de tributos, ni de prestaciones patrimoniales públicas.

En realidad alguno de estos autores que defiende la calificación como “prestación patrimonial pública de la compensación equitativa por copia privada” llega a esta conclusión al partir de la existencia de un interés público en esta figura –y tras descartar su calificación como tributo–, interés público que no se define correctamente, a nuestro juicio. Se dice: “Lo que se detecta es que el legislador, ante el carácter incontrolable –al menos de momento– e intenso del fenómeno de la copia masiva, y, por tanto, ilícita que lleva aparejada la llegada de la tecnología digital y de *Internet*, ha optado, aunque no lo reconozca así formalmente, por articular, a través del canon, un mecanismo para paliar sus efectos nocivos”. El canon “palía el daño que la copia digital ilegal ocasiona a los autores, desincentivando su creatividad, y, por tanto, sirve para proteger el patrimonio cultural de la sociedad frente a los posibles riesgos derivados del desarrollo de las nuevas tecnologías... Ya que no pueden obligar a los autores de tales ilícitos a reparar los daños causados por su comportamiento...”²⁹. Nosotros no pensamos que la indemnización a los autores pretendida con el canon abarque el daño causado por las copias ilícitas. Pero es que, además, la presencia de un interés público en estas normas no convierte a la figura que analizamos en una prestación patrimonial pública, no nos dice nada acerca de su naturaleza jurídica.

Por eso nosotros nos unimos a aquellos autores que opinan que no estamos ante un tributo, ni una prestación patrimonial de carácter público, sino ante un simple pago privado de Derecho Civil³⁰.

Y es que la relación jurídica que establece y regula la ley tiene lugar entre particulares – los fabricantes e importadores distribuidores, y los consumidores–, por un lado, y las entidades de gestión de derechos y los autores, por otro; la Administración sólo interviene ejerciendo un control último –fundamentalmente el Ministerio de Cultura–. Es cierto que en la base de esta regulación hay un interés público, un interés por proteger a los autores, la cultura y la creatividad del país; pero no se utilizan para ello recursos públicos, ni en forma de subvenciones –como se hace pe en Noruega³¹–, ni en forma de gravamen, tributo o prestación patrimonial pública –que exigidos por el Estado podrían destinarse a fomentar la cultura y ayudar a los autores, y tener además un fin extrafiscal de desincentivo de ciertos comportamientos considerados indeseables socialmente como sucede en los tributos medioambientales³²–. No es esta la opción que se ha seguido, ni en la normativa europea³³, ni en la española³⁴.

²⁹ Navau –2010, p. 8 y ss.–.

³⁰ Martín Fernández (2007), Martínez Sánchez (2009), Carbajo Gascón –citado por Navau–. Vid. también el Dictamen del Consejo de Estado de 10-marzo-2005 sobre el proyecto de reforma del TR LPI (para quien es clara la naturaleza indemnizatoria del canon, su fin de restablecimiento del desequilibrio patrimonial causado por la conducta de un tercero que merma los ingresos derivados de la explotación de su obra que podría obtener.

³¹ Navau (2010, p. 2).

³² Navau piensa en otros posibles impuestos: se podría gravar la venta de equipos, aparatos y materiales a través de un “impuesto monofásico sobre las ventas con repercusión de la exacción sobre el PVP que soportan los ciudadanos: (1) puede gravarlos el Estado y afectar el rendimiento para el pago de un subsidio a

El interés público que está detrás de la legislación de propiedad intelectual se encuentra en la necesidad de proteger a la parte más débil, el autor, que no puede impedir, ni controlar la realización de copias privadas que vulneran sus derechos económicos –aunque esto ya no es tan así, a nuestro juicio–³⁵. Pero ese interés, que justifica y legitima la intervención del Estado con su normativa, imponiendo obligaciones y reconociendo derechos está presente en muchos otros casos. En realidad cierto interés público debería estar presente en toda actuación de un ente público, por supuesto. Pensemos, por poner un ejemplo gráfico, en el derecho de alimentos entre familiares regulado en los artículos 142 y siguientes del Código Civil. El legislador impone la obligación de cónyuges, descendientes, ascendientes y hermanos de proporcionar “los auxilios necesarios para la vida” –sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación, concreta– al familiar necesitado. También aquí podríamos pensar que el Estado está intentado ahorrarse ciertas partidas de gasto público asistencial o social y que la obligación de alimentos es, por tanto, una prestación patrimonial de carácter público. ¿Tiene esto sentido? En nuestra opinión, no³⁶.

En consecuencia, no puede acusarse de inconstitucional a la regulación del “canon” por no respetar el principio de reserva de ley (tributaria, que es la que acoge y extiende al ámbito de las prestaciones patrimoniales públicas, el Tribunal Constitucional), como hacen los partidarios de las dos primeras tesis que hemos comentado³⁷. Otra cosa es que critiquemos, como hacemos, su regulación legal –por equiparar la compra de un producto a su uso en la realización de copias, al no contemplar ninguna excepción, ni posibilidad de prueba en contrario– y reglamentaria –la OM de 2008 es claramente

favor de los titulares de derechos de PI o (2) puede configurarse como “canon recaudado y gestionado de forma colectiva, a través de asociaciones de autores, por los propios titulares de derechos de propiedad intelectual, en un sistema que discurriría completamente al margen de la Administración” (p. 2 y ss).

³³ Vid. documento de la Comisión Europea, “Fair Compensation for Acts of Private Copying” (2008) y Reinbothe, representante de la Comisión en la *DRM Levies Conference* que tuvo lugar el 8 de septiembre de 2003, en la que presentó la ponencia “Private Copying, Levies and DRMs against the Background of the EU Copyright Framework”. El defiende que son tributos (*the levies are no tax*) sino pagos por uso de derechos de propiedad intelectual (*copyrights royalty*).

Recuérdense también las expresiones utilizadas en las distintas versiones lingüísticas de la Directiva de 2001 que hemos recogido al inicio de este trabajo –notas 2 y 4–.

³⁴ Coincidimos con Carabajo Gascón para quien el término canon es “una expresión vulgar o coloquial, que resulta dura o malsonante y cuya utilización en sede de derechos de autor traslada erróneamente a la sociedad (probablemente de forma interesada) la idea de que se trata de un impuesto o una tasa pública, ocultando así la verdadera naturaleza y justificación de la compensación equitativa” (“Copia privada y compensación equitativa”, *Noticias de la UE*, núm. 286, 2008, p. 42, nota 81, citado por Navau).

³⁵ Que existe un interés público no quiere decir que sea aceptado por la sociedad española de forma unánime como prioritario. Navau comenta –y nosotros coincidimos con ella– que si por un lado, la “compensación equitativa” es vista como “una parte del salario de los autores al que no quieren renunciar”, por otro, “perjudica el desarrollo de la Sociedad de la Información, encarece de forma indiscriminada los productos y servicios ligados a la tecnología digital, disminuye la competitividad de nuestra economía y enriquece a una minoría de forma poco transparente” –p. 2–.

³⁶ En nuestra línea J. Martín Fernández, que en un artículo publicado en *Cinco Días* –de 19-noviembre-2007–, argumenta que el “canon” tutela un interés privado, “como hacen otros preceptos de nuestro ordenamiento, como el que establece la obligación de indemnizar al acreedor los perjuicios causados en caso de mora o la de reparar el daño causado por culpa o negligencia –arts. 1101 y 1902 Cc–.

El canon “no va dirigida a satisfacer ningún interés cuyo cumplimiento se encuentre atribuido a las Administraciones. Por el contrario, se trata de compensar a los particulares, creadores de propiedad intelectual, y que se ven perjudicados por las copias privadas en la medida en que hacen descender sus ventas”.

A diferencia del supuesto resuelto en la STC 182/1997, el canon por copia privada “ni financia de manera directa una actividad pública ni tampoco descarga a las arcas públicas de unas obligaciones que, en otro caso, deberían asumir”.

³⁷ Vid. por todos Navau (2010).

ilegal, injusta y bastante arbitraria en la fijación de las cuantías correspondientes a cada aparato o soporte digital–.

5. Las conclusiones de la Abogada General en el proceso pendiente ante el Tribunal de Luxemburgo

Tras las explicaciones precedentes, creemos, estamos ahora en condiciones de entender y valorar mejor las conclusiones a las que ha llegado la Abogada General en la cuestión prejudicial que aún está pendiente ante el TJUE. Recordemos que en el caso *a quo* ante la AP Barcelona, PADAWAN, una tienda minorista de productos informáticos se niega a pagar el “canon digital” que la SGAE le exige por los soportes digitales vendidos de septiembre de 2002 a septiembre de 2004.

Pues bien, en primer lugar, ante la alegación del gobierno español de que la normativa aplicable al litigio era la anterior a la adaptación de nuestro Derecho a la Directiva 2001/29 y de que, por tanto, el concepto de “compensación equitativa” que se contiene en ella no es relevante para el procedimiento judicial español, la Abogada General realiza una serie de observaciones generales sobre el significado de esta Directiva y el margen de actuación que deja a los Estados Miembros (poder discrecional para decidir si admiten el sistema de excepción de copias privadas o no, y cómo configurar la compensación equitativa para los autores) y, luego, mantiene que el gobierno español no ha demostrado que el concepto que anteriormente utilizaba la normativa española, “remuneración equitativa”, fuera diferente del concepto que utiliza la nueva ley de 2006, “compensación equitativa”. A ella le parece que el significado de ambos es muy similar, que las diferencias son mínimas y que en realidad parecen deberse a una mera “precisión semántica” para adaptar la terminología de la normativa nacional a la Directiva 2001/29 –considerando 55–.

Además, añade, –advirtiendo que la determinación exacta del Derecho nacional aplicable al caso compete al juez nacional– los hechos ocurrieron entre septiembre de 2002 y septiembre de 2004 cuando ya había entrado en vigor la Directiva de 2001. Los Estados Miembros debían adaptar su derecho antes del 22 de diciembre de 2002, así que: “a) un admitiendo que el concepto de «compensación equitativa» se hubiese incorporado *a posteriori* en la normativa española... mediante la Ley de modificación 23/2006... y que dicho concepto no fuera jurídicamente idéntico al concepto anterior, ha de señalarse que, una vez expirado el plazo de adaptación del Derecho interno, los órganos jurisdiccionales españoles tenían en todo caso la obligación de efectuar una interpretación conforme a la Directiva...” –considerando 58–.

Esta interpretación conforme a la Directiva de la ley española –que no “aplicación directa de la norma comunitaria”, como algún autor ha defendido³⁸– puede llevar a exigir el “canon digital” ya bajo la vigencia del TR LPI de 1996, pero con un grave problema práctico que tendría que resolver en el futuro la AP Barcelona, a saber, cómo cuantificarlo, dado que ni la ley, ni el reglamento preveían tarifas para productos digitales en el momento de los hechos, ni el acuerdo privado entre asociaciones de fabricantes y entidades de gestión de derechos de autor de 2003 puede serle aplicado a Padawan, que ni firmó el acuerdo –es una tienda minorista–, ni parece aceptarlo –de otro modo no habría acudido a los tribunales negándose a efectuar cualquier pago–.

³⁸ Falcón Tella (2010).

La aplicación directa de una Directiva, que supone la no toma en consideración de la ley interna que no la ha incorporado de forma adecuada y dentro de plazo, sólo puede tener lugar –de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria– cuando de la dicción clara e incondicional de la misma se derivan derechos –que no obligaciones– para los ciudadanos comunitarios. Es evidente que este no es el caso.

Volviendo a las conclusiones de la Abogada General, esta responde a la *primera cuestión planteada por la AP Barcelona* en el sentido de que sí, “compensación equitativa” es un concepto relevante para el caso y es un concepto comunitario. Es cierto que no está definido en la Directiva 2001/29, pero es necesario para garantizar la aplicación uniforme y el principio de igualdad en toda la Unión Europea. Por tanto, este concepto no puede definirse acudiendo a los derechos nacionales, sino al contexto y al objetivo de la propia normativa comunitaria –interpretación sistemática y teleológica–, para llegar a una interpretación autónoma y uniforme europea –considerando 61–. El legislador comunitario quiso crear un concepto nuevo distinto del de “remuneración equitativa” de la Directiva 2006/115 –considerando 70–, partiendo de las distintas normativas nacionales existentes e integrando diferentes tradiciones jurídicas; un concepto flexible, que puede revisarse periódicamente en función del desarrollo tecnológico y económico de las sociedades europeas.

Un concepto este que –responde así a *la segunda pregunta*– pretende alcanzar un justo equilibrio entre las partes afectadas, los titulares de derechos y los usuarios –considerando 74–. Los “usuarios” y no los “obligados directa o indirectamente al pago”, que es a los que se refiere la AP Barcelona, porque son los usuarios quienes se benefician de la copia privada, quienes han de asumir la carga económica de la compensación y cuyos intereses deben tenerse en cuenta –considerando 75–. No importa quien tenga la condición formal de deudor, ya que aunque los deudores sean los fabricantes, puesto que generalmente repercutirán la compensación, para ellos es neutro. Lo adecuado es prestar atención a los intereses de los usuarios finales –considerando 76–. Nosotros estamos de acuerdo con esta apreciación.

Aclara que la compensación no pretende indemnizar a los titulares de derechos por las copias ilícitas que se hayan podido realizar, de modo que este fenómeno no puede tenerse en cuenta a la hora de buscar el equilibrio entre los intereses de autores y usuarios. Esta afirmación es importante para nosotros porque, como hemos plasmado en apartados anteriores, hay cierta confusión en nuestra doctrina al respecto, que esperamos se aclare ya a partir de estas Conclusiones Generales y la futura sentencia del Tribunal de Luxemburgo.

La compensación tiene un carácter “esencialmente retributivo” –considerando 79–. Es cierto que el daño o perjuicio puede ser tomado con criterio orientativo –útil– para fijar su cuantía, pero no es un criterio vinculante –explica la Abogada General en el considerando 80 de su escrito–; no es el único ni el más importante, sino uno entre otros muchos que los Estados miembros pueden utilizar –la lista de la Directiva no es una lista cerrada–.

En definitiva, la compensación equitativa es “una asignación al titular de derechos que, teniendo en cuenta todas las circunstancias de la copia privada autorizada, representa una retribución adecuada por el uso de su obra o prestación protegidas” –considerando 84–.

Es en la respuesta de *la tercera cuestión* en la que más discrepamos de las consideraciones de la Abogada General.

Ella afirma que “... en los casos en que un Estado miembro opte por un sistema de gravamen o canon” –y a nosotros no nos gusta esta terminología porque pensamos que puede inducir a error sobre la naturaleza jurídica de la figura que analizamos, que ya debería haber quedado clara con la respuesta a la segunda pregunta– “sobre los equipos, aparatos y materiales de reproducción digital, este tipo de gravamen sólo estará legitimado por... la directiva... en el supuesto de que los equipos, aparatos y materiales vayan a destinarse presumiblemente a la realización de reproducciones beneficiadas por la excepción de copia privada” –considerando 95–.

El sistema que diseña la Directiva es el de derechos exclusivos de reproducción en manos del titular de derechos de propiedad intelectual con algunas excepciones, como la de copia privada, que genera en el titular el derecho a obtener una compensación económica. Por eso debe existir una relación suficientemente estrecha entre ambos extremos, pero no tan estricta que implique la exigencia de un uso efectivo de los aparatos para la realización de copias privadas. Basta con un uso potencial –considerando 90–. Y es que, por razones prácticas –no es posible controlar, ni registrar estadísticamente el número exacto de copias privadas que se realizan– no se puede establecer un sistema de recaudación directa al usuario, ni los Estados pueden fijar un sistema que se base en la realización efectiva de copias privadas por los usuarios; todo lo más pueden basarse en su presumible realización, estimada o calculada a tanto alzado –considerando 92–.

Nosotros discrepamos en este punto. Actualmente existen ya técnicamente sistemas que permitirían saber exactamente cuándo un usuario está realizando copias y exigirle un pago por ello –DRM–. De todos modos, podríamos admitir, por razones de practicabilidad de las normas, que se partiese de un sistema de presunción de realización de copias, más fácil de gestionar para los acreedores –para las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, no para el Estado, en nuestro país–. Pero no aceptamos que baste el uso potencial para exigir el pago de la compensación, esto es, la mera posibilidad de realizar copias que implica equiparar al comprador de *DVDs* con el copista. No sería justo en nuestra opinión.

Para la Abogada Trstenjak, “(l)a retribución a tanto alzado a favor del titular de derechos establecida por el Derecho español en función del presumible uso de los aparatos y dispositivos de almacenamiento supera estas dificultades prácticas de un modo objetivo”. En nuestra opinión, no es posible afirmar esto de la Orden Ministerial de 2008; sí, tal vez, de la ley de 2006.

“En efecto” –sigue diciendo la Abogada General– “el fabricante importador o distribuidor de un aparato o dispositivo de almacenamiento que, por regla general, se utilice efectivamente para realizar reproducciones paga directamente una cantidad a tanto alzado, que se recauda como retribución por copia privada a favor del conjunto de titulares de derechos. Es cierto que la obligación de pago no recae en el usuario efectivo, sino que se adelanta su imposición al grupo de personas citado primeramente. Sin embargo,... puede presumirse que el importe a tanto alzado se repercutirá mediante el precio de compra al adquirente del aparato o dispositivo de almacenamiento y, con ello, al usuario” –de hecho la ley obliga a hacerlo en el art. 25–. “De este modo, la retribución está basada, en definitiva, en el uso efectivo del aparato o dispositivo de almacenamiento para la realización de copias privadas” –considerando 93–.

No compartimos esta conclusión. El mecanismo de repercusión de la “compensación equitativa” sobre el comprador de *CDs* no garantiza que el pago recaiga sobre quienes realizan efectivamente copias, sino simplemente sobre quienes adquieren esos bienes.

Continúa la Abogada General –en el considerando 94–, “(t)al y como explica el gobierno español en sus observaciones... el criterio de la idoneidad objetiva de un aparato para la realización de copias privadas se basa, en cierto modo, en la presunción legal de que el comprador hará uso con toda probabilidad de esta posibilidad. Así pues, existe una relación suficientemente estrecha en tanto dicha presunción no se desvirtúe mediante indicios concretos... ha de considerarse en principio conforme con el Derecho Comunitario”.

Esa seguridad –“con toda probabilidad”– nos asombra, sobre todo cuando sabemos que dada la inexistencia de excepciones o exenciones en nuestro Derecho –*vid. supra*– las

Administraciones Públicas, las universidades, los profesionales y empresarios, etc., que emplean los soportes digitales para grabar sus propios documentos también pagan el “canon”³⁹. La existencia no ya de “indicios”, sino de auténticas “pruebas” de que no se ha empleado el producto o aparato para realizar copias sólo salva del pago a algunos afortunados que han tenido suerte en los tribunales –recuérdese el caso del abogado sevillano que hemos citado en otro lugar–. Nuestra legislación no permite, hoy por hoy, la presentación de esas pruebas. Por tanto, tal vez esta reflexión de la Abogada General pueda servir de apoyo para pedir la reforma de nuestras normas también en este punto –de lo contrario podría entenderse que no se ajustan a Derecho Comunitario–.

A *la cuarta cuestión* –que, en nuestra opinión, no está bien planteada por la AP Barcelona e induce a creer a la Abogada General que Padawan es una empresa que utiliza los CDs y DVDs para sus operaciones mercantiles, cuando en realidad se trata de una tienda minorista que los vende a consumidores finales– se responde del siguiente modo: “Una recaudación indiscriminada del canon que no tenga adecuadamente en cuenta que, debido a características específicas sectoriales, los aparatos en cuestión podrían adquirirse para finalidades distintas de la copia privada no está legitimado por... la Directiva” –considerando 97–.

Y es que, se recuerda, la Directiva de 2001 recomienda a los Estados miembros que tengan en cuenta las circunstancias del caso concreto. “Atendiendo a lo anterior, este requisito no se cumpliría en el litigio”. Aquí es donde se equivoca la Abogada General, pero la idea general sigue siendo extremadamente útil para exigir la reforma de nuestra ley.

Y es que –explica Trstenjak– debe haber una conexión entre copia privada y compensación que no existe en estos casos; falta, por ende, la base jurídica de la compensación, a saber, la reproducción por una persona física para su uso privado de una obra, sin fines directa o indirectamente comerciales –considerando 98–. Pues bien, si recordamos que en la legislación española el “canon” se exige también a las personas jurídicas –muchas empresas lo son, por cierto–, aquí tenemos otro elemento adicional de reflexión, aunque no se profundice sobre este aspecto en las Conclusiones de la Abogada General –ni en el auto de la AP Barcelona–.

“La imposición indiscriminada a una empresa de un canon para la compensación por copia privada no podría justificarse” –continúa, la Abogada General, en el considerando 99–, no podría considerarse “compensación equitativa” en el sentido de la Directiva de 2001, aunque esta Directiva tampoco lo prohíbe –considerando 106–. La Directiva “sólo se opone a una normativa nacional que imponga a empresas y profesionales el pago de un canon para la compensación por copia privada sobre aparatos, materiales y equipos en la medida en que pueda presumirse que dichos aparatos, materiales y equipos no se usan para realizar copias privadas en el sentido del citado precepto. En cambio, dicho precepto no se opone a una normativa nacional que imponga un canon por otros motivos”. Y de este modo se da respuesta a *la quinta cuestión* planteada por la AP Barcelona.

Por lo tanto, “... un sistema nacional que prevé la aplicación de un canon por copia privada a todos los equipos, aparatos y materiales de reproducción digital de forma indiscriminada no es compatible con... la Directiva 2001/29 por cuanto dejaría de existir una adecuada correspondencia entre la compensación equitativa y la limitación del derecho por copia privada que la justifica, al aplicarse el canon en gran medida a

³⁹ Ya hemos comentado más arriba las informaciones de Público de 23-julio-2010 sobre cuánto pagan actualmente las Administraciones españolas. Parece ser que el Senado ha propuesto que se reconozca una exención para ellas en la ley y la SGAE se opone.

supuestos de hecho distintos en los que no existe la limitación de derechos que justifica la compensación económica” –considerando 111–.

Si el Tribunal sigue esta línea, el legislador español tendrá que modificar la legislación española de propiedad intelectual, pues no podrá seguir exigiendo el pago de la compensación equitativa en todos los casos en que una persona –física o jurídica, pública o privada, de cualquier sector económico, y sea cual sea el uso que dé finalmente al producto– compre un aparato o soporte digital. La ley tendrá que diferenciar y dar distinto trato jurídico según el uso presumible del producto, para realización de copias de uso privado o para fines diferentes. Naturalmente el TJUE no le indicará cómo hacerlo.

6. La necesidad de reforma de la LPI

En realidad hay un proceso en marcha para modificar nuestra Ley de Propiedad Intelectual desde hace ya algún tiempo. En febrero de 2010 la Subcomisión de Propiedad Intelectual del Congreso de los Diputados –integrada por diputados de PSOE, PP, CIU, PNV y ERC– presentó un informe final en el que se recogen los distintos aspectos de la actual LPI que deberían ser objeto de reforma en su opinión.

Uno de los más temas polémicos tratados en el informe –según la prensa⁴⁰– ha sido el del “canon digital”, respecto al cual, parece ser, se recomienda que en el futuro se evite su repercusión sobre el consumidor final, y que se piense en “profundizar acerca de las fórmulas que podrían establecerse para estrechar la relación entre el beneficio que (la copia privada) produce al sector electrónico y la compensación a satisfacer”⁴¹. Esto enlazaría con las ideas defendidas por quienes piensan que al fin y al cabo un MP3, pe, no vale nada sin la música que se puede escuchar en él y que los vendedores de *DVDs* y *CDs* no habrían incrementado tanto su nivel de negocio en los últimos años si sus productos no se utilizaran en gran medida para efectuar copias de obras de autor. Así pues, lo justo, se argumenta, es que estos vendedores o/y fabricantes cedan parta de su nueva riqueza a los autores⁴².

La Subcomisión del Congreso recibió durante los meses en los que estuvo trabajando a representantes de distintos sectores. Muchos solicitaron que se reduzcan las cuantías del canon actual –desde la Confederación Española de Consumidores y Usuarios hasta la Asociación Multisectorial de Empresas Españolas de Electrónica y Comunicaciones, pasando por la Asociación de Empresas de Tecnologías de la Información y Comunicaciones de España–, que se reconozcan exenciones para ciertos sectores o grupos⁴³ o que se busquen sistemas nuevos en los que no sea necesario el pago de una compensación⁴⁴.

⁴⁰ Vid. *Público*, 26-febrero-2010.

⁴¹ Vid. *20minutos.es*, 25-febrero-2010.

⁴² Esta filosofía se encuentra en la base de la S AP Sevilla 20-diciembre-2007, que hemos comentado en el texto.

También Reinbothe la menciona. En su opinión, el canon debería servir para compensar el daño causado por las copias privadas en términos de pérdida de ventas, pero esto es difícil de medir. Por eso los Estados tienden a utilizar otro argumento –explica–, a saber, el del reparto de cuotas de mercado de acuerdo con el cual la venta de *CDs* y *cassettes* vírgenes ha aumentado debido al desarrollo de la tecnología que permite la realización de copias privadas con mayor facilidad. Los vendedores de esos productos, por tanto, están obteniendo mayores beneficios. Los titulares de derechos de propiedad intelectual –que son los contenidos que se copian– deberían participar en parte de esos beneficios. Esto es lo que justifica el canon –que ya no se considera ante todo una compensación por las copias privadas, y mucho menos por las copias ilícitas–.

⁴³ *Ecodiario.economista.es*, de 2-febrero-2010; EFE 2-febrero-2010.

⁴⁴ E. Dans, profesor de Sistemas de Información de la IE Business School, uno de los comparecientes en su calidad de experto en estos temas, aboga por “condicionar el concepto de retribución del autor al de la obtención inequívoca de lucro por parte de quien utiliza su obra”. Según él, “(l)a descarga sin ánimo de lucro de ficheros sujetos a propiedad intelectual es... una actividad completamente normal, culturalmente

Cuando se reformó la ley actualmente en vigor en 2006 ya se oyeron propuestas que podrían haber solucionado algunos de los problemas que tenemos planteados hoy en día. Por ejemplo, por la Comisión Asesora sobre la Sociedad de la Información del Ministro de Industria⁴⁵ comentaba aspectos como los siguientes:

El “canon” se exige por el consumo de productos a los que podrían aplicarse los sistemas tecnológicos de protección de los derechos de propiedad intelectual que ya existen (*TPM*, *Technological Protection Measures*, y *DRM* o *Digital Rights Management*). La regla 4.^a e del artículo 25.6 L debería ser más rotunda y excluir el pago del canon cuando existan en el mercado estas medidas tecnológicas ya a disposición de los titulares de los derechos de propiedad intelectual⁴⁶. Estos sistemas *TPM*, *DRM* permiten la gestión individualizada y personal de sus derechos a los autores, con lo cual el papel de las entidades de gestión debería ser redefinido –y debería aprovecharse esta oportunidad, pues los procedimientos mediante los cuales actúan estas entidades están siendo opacos e ineficaces⁴⁷–.

El “canon”, en su configuración actual, obstaculiza el desarrollo de la Sociedad de la Información en España y coloca a nuestra industria en desventaja competitiva respecto a otras. En España los *CDs* y *DVDs* pagan el canon más alto de Europa⁴⁸, ascendiendo al 100% del precio medio de los *CDs* y más aún en el caso de los *DVDs*. En el caso de las grabadoras de *DVDs* el canon ha pasado en los dos últimos años –se refiere al período 2004-2006– de representar el 2 al 20 por 100 del precio total. Si el crecimiento medio de ingresos de los autores por venta de contenidos no supone más de un 6 por 100 –crecimiento lineal–, el derivado de ventas de equipos electrónicos es exponencial y ha supuesto más del 90 por 100 de los ingresos de las entidades de gestión en los últimos años. “Siendo por tanto 15 veces superior la tasa de crecimiento del mercado electrónico que la de ingresos razonablemente esperables por parte de las entidades de gestión, de prevalecer el canon, este terminará pronto siendo una fuente de ingresos muy superior a

implantada en la sociedad, que no afecta de manera negativa a los ingresos de los creadores (excepto cuando estos son calculados intencionadamente mal como bien de consumo rival), y sobre todo, que no puede ser detectada o detenida sin una vulneración clara de derechos fundamentales como el secreto de las comunicaciones” –*vid.* su discurso colgado en su página *web*. En su opinión habría que (a) “desvincular el concepto de copia vendida del cálculo de los derechos de propiedad intelectual. La venta de copias está destinada a ser un producto cada vez más residual, dada la capacidad de generar copias de manera sencilla y sin pérdida de calidad... los derechos de propiedad intelectual deberán necesariamente expresarse en otra métrica, derivada de los usos con ánimo de lucro que se lleven a cabo de las obras”, (b) “... obligar a la difusión mediante licencias *Creative Commons*” –que no exigen la remuneración del uso de los derechos de propiedad intelectual a los que afecten– “de aquellas obras que sean financiadas con subvenciones procedentes de dinero público”, y, en todo caso, (c) obligar a las sociedades de gestión de derechos de autor a operar en un mercado abierto no sujeto a un monopolio de facto, a un régimen de transparencia absoluto en su gestión, y a un cálculo de los ingresos de los autores no basado en el número de copias.

⁴⁵ La Comisión estaba integrada por M. Castells, J. Banegas, J. M. Bueno Lidon, C. Castaño, M. Campo Vidal, A. Moraleda, J. Nadal, E. Ontiveros, V. Partal y T. Serra.

⁴⁶ “Un buen ejemplo del modelo que propugnamos es la protección que la ley española, al igual que las restantes legislaciones en Derecho Comparado, conceden a los programas de ordenador y a las bases de datos electrónicas. Ninguna de estas dos clases de obras puede ser objeto de «copias privadas», requiriéndose en todo caso la autorización o licencia del titular de los derechos de propiedad intelectual. Este procedimiento es tan válido para los programas de ordenador como para las obras musicales, audiovisuales o literarias”, p. 39.

⁴⁷ “Es posible que para conseguir este objetivo sea necesario vencer las resistencias de las entidades gestoras que se encuentran más cómodas administrando el canon, y animarles a invertir en el desarrollo de *DRMs* y *TPMs*”, Comisión (2006) p. 39.

⁴⁸ Coincide en ello *La Vanguardia*, 23-4-2007. Según *El País*, 22-septiembre-2008, que entrevista al abogado de Padawan en Portugal se paga 1 € por cada terrina de 100 *DVDs*; en España, 6 €

los ingresos por venta de contenidos por su tendencia geoméricamente creciente”, vaticina la Comisión. Que las cuantías sean tan altas acabará incentivando el fraude y coloca en peor situación competitiva a las empresas españolas, dada la falta de uniformidad en los sistemas vigentes en los distintos países europeos.

La compensación equitativa debería exigirse sólo en los casos en que los productos sean preferentemente utilizados para realizar copias privadas; no debería bastar que técnicamente puedan ser usados para ello –esto es lo que la Abogada General explica en sus Conclusiones ahora–. Con la legislación española, cámaras fotográficas, teléfonos móviles, ordenadores y otros productos multifuncionales que se emplean básicamente para otros fines, están sujetos al pago⁴⁹. “España ocupa el cuarto lugar de Europa en el ranking de Estados en los que se ha recaudado más por copia privada, mientras que ocupamos el lugar 31.º en lo que se refiere al desarrollo de la Sociedad de la Información. Por otro lado, los incrementos de recaudación anual que han obtenido las entidades de gestión” –derivados del pago del canon digital– “oscilan entre el 30 por 100 y el 70 por 100 sin que en paralelo se haya detectado un fenómeno de incremento de la copia privada en España”⁵⁰.

La cuantía del canon debería atender al daño efectivo, no potencial, causado por las copias lícitas privadas –para no convertirlo en una especie de compensación por el daño derivado de la piratería; también en este punto existe bastante coincidencia con lo que la Abogada General indica en sus Conclusiones–. Por tanto habría que calcular las unidades de obras protegidas que se dejan de vender porque se hacen copias privadas “siempre que no se impida el desarrollo tecnológico y el acceso de los ciudadanos a la cultura”⁵¹.

Además, opinan, no debería exigirse el pago del canon a las Administraciones Públicas, puesto que ellas no se dedican a realizar copias privadas de las obras protegidas por los derechos de autor. También habría que excluir a universidades y otras entidades de carácter público y sin ánimo de lucro. Y aquellos casos en que se pruebe que se destinarán a un uso distinto a la copia de libros, música o cine⁵².

En definitiva, el sistema del canon no les parecía el óptimo, preferían su supresión y sustitución por otro en el que todo aquel que desee hacer una copia de un producto protegido por derechos de propiedad intelectual pida autorización al titular y pague, en ese momento, por ello. En todo caso –mantienen–, si se decide mantener el canon, habría que exigir la inversión de todos o parte de los ingresos en apoyar el dominio público o alternativas de los derechos que fomentan el conocimiento libre como las *Creative Commons*. Según la Comisión, “... conviene tener en consideración que

⁴⁹ Esta idea se puede encontrar también en “Fair Compensation for Acts of Private Copying”, 14-febrero-2008, p. 15. Además en muchos casos se paga la compensación varias veces: cuando se compra el MP3, cuando se descarga la música de *Internet*, cuando se compra el *DVD* para la copia privada...

⁵⁰ Comisión (2006), p. 40. Según noticias más recientes –*La Razón*, 19-mayo-2010– en 2009 por primera vez los ingresos de la SGAE derivados de la compensación por copia privada superaron los generados por los conciertos, o la venta de discos y *DVDs*. La copia privada proporcionó 27,6 millones de euros frente a los 25,9 de los conciertos y los 20,4 derivados de la venta de discos.

⁵¹ Autores como Ruiz Zapatero mantienen que la compensación debería ser fijada de acuerdo con estudios económicos bien fundamentados que aclarasen los perjuicios causados a los autores –en forma de menores ventas– por las copias para uso privado efectuadas por los consumidores –por supuesto no por las copias ilegales, contra las cuales el Estado debe luchar por otros medios, sancionatorios (2007, p. 12). En el documento de la UE “Fair Compensation...” se cita a organizaciones de consumidores europeas que reclaman que los Estados realicen estudios empíricos sobre el daño económico realmente causado por las copias privadas (p. 18).

⁵² Comisión (2006), p. 40.

ninguna creación parte de la nada; el proceso de creación de cualquier tipo de obra artística tiene un alto componente de “herencia cultural” que representa a menudo una fuente de inspiración. Y recordamos que la preservación del dominio público es básica para la evolución cultural y artística de la comunidad puesto que todas las creaciones nacen de creaciones anteriores⁵³.

Nosotros estamos de acuerdo con todas estas críticas y sugerencias que, pensamos, deberían ser atendidas en la próxima reforma de la ley, reforma que inevitablemente habrá que llevar a cabo si el TJUE sigue en su sentencia las Conclusiones de la Abogada General.

7. Conclusiones

- Las normas españolas aplicables al caso que da origen a la cuestión prejudicial que está aún pendiente de pronunciamiento por parte del TJUE –y cuyos hechos tuvieron lugar entre septiembre de 2002 y septiembre de 2004– son, en nuestra opinión, las siguientes:
 - Para el período comprendido entre septiembre de 2002 y el 22-diciembre de ese mismo año, la Ley de Propiedad Intelectual de 1987, desarrollada por el RD 1434/1992, 27-noviembre.
 - A partir del 22-diciembre-2002 (momento en el que los Estados debían haber incorporado ya a su Derecho la Directiva de 2001) hasta septiembre de 2004, la misma LPI –TR 1996–, pero interpretada conforme a la Directiva de 2001.
 - En ningún caso, por tanto, es aplicable la L 23/2006, 7-julio, de modificación del TR LPI –en la que se introduce por primera vez en España la diferencia entre “canon digital” y “canon analógico”– puesto que esta ley se aprobó con posterioridad a los hechos y entró en vigor el 29-julio-2006.
- La Abogada General mantiene en sus conclusiones que esta ley 23/2006 no innova en realidad demasiado, que el concepto de compensación equitativa ya se encontraba en la legislación anterior, aunque recibiese otro nombre –remuneración equitativa–. El “canon digital”, por tanto, podía exigirse con anterioridad a ella. Nosotros pensamos que, aunque el texto del TR LPI 1996 es suficientemente amplio como para entender que todo tipo de copias debe dar lugar al pago de la compensación, no existen tarifas adecuadas para las copias digitales ni en ella, ni en el reglamento. De ahí las dudas y la inseguridad jurídica que se vivieron en España a principios de la década del 2000.
 - El acuerdo entre asociaciones de empresarios y de entidades de gestión de derechos de autor de 2003 podría admitirse como base para exigir el pago de compensaciones a partir de su fecha –dada la naturaleza de “precio privado” y en absoluto de tributo, exacción parafiscal o prestación patrimonial pública, que tiene, en nuestra opinión–.
 - Sin embargo, no creemos que pudiera utilizarse para exigir el pago de compensaciones por copias anteriores –en el caso, desde septiembre de 2002–. Otra cosa es que sirva como acuerdo extrajudicial para poner fin a disputas, pero en este caso tendría que ser voluntariamente aceptado por Padawan.
 - Por tanto, hay un vacío normativo para el período que interesa que impide cuantificar el canon.

⁵³ Comisión (2006), p. 40.

- La Directiva 2001/29/CE, de armonización de determinados aspectos de los derechos de autor deja un margen de actuación importante a los Estados quienes pueden bien reconocer el derecho exclusivo de reproducción de sus obras a los autores, bien establecer excepciones a este derecho y permitir la realización de copias privadas a usuarios –personas físicas– para su disfrute personal –uso no comercial–, abonando estos una “compensación equitativa” al autor.
- “Compensación equitativa” es un concepto de Derecho Comunitario, armonizado por una directiva –dice la Abogada General–, que debe interpretarse desde ahí, que tiene una naturaleza “esencialmente retributiva” y en cuya cuantificación debe conseguirse un equilibrio adecuado entre los intereses de los autores de las obras y los intereses de los usuarios.
- Esta “compensación” no está pensada como un tributo o gravamen ni en el sistema europeo –como puede observarse por la terminología empleada en las distintas versiones lingüísticas, y por cómo se justifica la figura en los considerandos de la Directiva–, ni en el sistema español. El “canon” –sea digital o analógico– no encaja ni en nuestras categorías de tributo –fiscal o parafiscal–, ni de prestación patrimonial pública. La terminología con la que se ha hecho popular –o más bien “impopular”– no responde a su naturaleza jurídica. Se trata de un pago privado –de naturaleza civil– que el autor tiene derecho a recibir como compensación o indemnización por un uso no autorizado por él de su obra. Uso no autorizado, pero legal. No se trata en ningún caso de indemnizar al autor por los daños que le causa la reproducción y el comercio ilícito de su trabajo.
- La regulación actual en Derecho español es bastante insatisfactoria. De hecho exige de “forma indiscriminada” el canon y con ello contraría el Derecho Comunitario, según la Abogada General. Y es que se exige el pago a todo tipo de sujetos –incluso a personas jurídicas, no mencionadas en la Directiva–, sin que el gobierno haya hecho uso de la posibilidad que tiene de exonerar a algunos vía reglamento. Esa exoneración estaría, sin duda, justificada en el caso de empresas, Administraciones Públicas, universidades y centros de investigación, profesionales, etc., e, incluso, de particulares que pudieran probar que los CD, DVDs y demás aparatos que compran no serán usados para reproducir obras protegidas por derechos de autor.
 - Podrían excluirse con carácter general el tipo de personas físicas o jurídicas que indicamos –y otros, *vid. p. e. arts. 5.2.c y d o 5.3 Directiva* donde se habla de bibliotecas y centros de enseñanza, entre otros; bastaría con usar la posibilidad prevista en el art. 25.7 L–.
 - Excluir ciertos aparatos como teléfonos móviles, reproductores de música MP3 o cámaras fotográficas, que se usan esencialmente con fines distintos a la copia para uso privado de obras.
 - Regular la obligación de pago en base a una presunción *iuris tantum*, que admitiese la prueba de uso diferente a la copia para no pagar u obtener la devolución de lo pagado como compensación equitativa. No ignoramos las dificultades prácticas que esta alternativa podría suponer.
- Además las cuantías fijadas en la normativa española son muy altas, de las más altas de Europa, lo cual está perjudicando el desarrollo de la Sociedad de la Información en nuestro país y la competitividad de nuestras empresas y es, además, profundamente injusto puesto que está enriqueciendo fundamentalmente a las entidades de gestión de derechos de autor.

- La ley sigue en general los criterios establecidos en la Directiva –bien es verdad que se presentan allí como orientativos, no obligatorios–, pero no ordena que se apliquen atendiendo a “las circunstancias del caso concreto”, como se indica en el considerando 35 de la Directiva y recuerda la Abogada General.
- La OM de 2008 parece que ha pretendido más compensar por el daño que causa el comercio ilegal a los autores que indemnizar por la realización efectiva de copias para uso privado. Esa Orden no respeta además los criterios fijados en la ley, de modo que debería ser declarada nula por ilegal.
- No se exige en España, por tanto, el pago de la compensación por haber realizado una copia de uso privado y en la medida que ello causa un daño económico al autor –que no ha percibido la remuneración que le hubiera correspondido si se hubiera firmado un contrato de explotación entre autor y usuario– quien debe ser resarcido por ello. Y, sin embargo, esta es la única justificación y fundamento que puede existir para el “canon”, como recuerda la Abogada General.
- El sistema de gestión previsto, con la intermediación obligatoria en todo caso de las entidades que agrupan a las distintas categorías de autor, no está funcionando bien. Las entidades tienen unos derechos de gestión exorbitantes, están operando en régimen de oligopolio sin verdadera competencia entre ellas, no son transparentes, no están haciendo llegar adecuadamente los recursos a los autores y no actúan como verdaderas entidades sin fin de lucro.
- Dada la disponibilidad actual de sistemas como los *Digital Management Rights*, nosotros pensamos que España necesita y puede llevar a cabo un cambio radical de sistema, sustituyendo el modelo actual por otro de inexistencia de excepciones a los derechos de autor para la realización de copias de uso privado. En este nuevo sistema, los autores deberán autorizar cada copia que cualquiera quiera realizar de su obra. Ellos podrán gestionar estas autorizaciones, cobrando lo que estimen oportuno por cada servicio, a través de los *DMR*, sin necesidad de intermediarios. El usuario que desee disfrutar de una obra protegida por *copyright* tendrá que abonar su coste. El resto de los ciudadanos podrán comprar *DVDs*, *CDs*, ordenadores, impresoras, teléfonos móviles, etc. sin tener que abonar una “compensación equitativa” por el posible uso del aparato para realizar copias de obras de autor protegidas y, por tanto, más baratos.
- Además el Estado –las Administraciones Públicas– podrían exigir a los autores a los que financien mediante programas de subvenciones y ayudas públicas que exploten sus obras a través de licencias *Creative Commons* o que las pongan a disposición de todos los ciudadanos *copyleft*, de modo que el conjunto de la sociedad pueda disfrutar libremente y gratis de algo que ha contribuido a crear –con el pago de sus impuestos–.
- Hay en marcha, ya desde hace algún tiempo, un proceso de reforma de la LPI y hay también un proceso abierto en la Audiencia Nacional sobre la OM 2008. Esta cuestión prejudicial cuyo fallo aún no ha dictado el Tribunal de Luxemburgo podría muy bien dar el impulso definitivo al proceso de cambio de nuestro sistema, proceso en el que no habría que olvidar el descontento ciudadano generalizado y el rechazo que suscita el “canon” –y las entidades gestoras; especialmente, la SGAE–. Nuestra opción sería la de suprimir la obligación de pago de la compensación equitativa e implantar los *DRM*; pero si no se quiere un cambio tan radical al menos habrá que contemplar exenciones en la obligación de pago, permitir la prueba de uso distinto a la copia del producto sujeto y reducir las cuantías.

8. Bibliografía

- AEPO-ARTIS, “Los derechos de los intérpretes en la legislación europea: situación y elementos para su mejora y perfeccionamiento”, 2007.
- Agencia de Evaluación y Calidad (Ministerio de la Presidencia), “Evaluación del sistema de gestión colectiva de los derechos de propiedad intelectual”, 2008.
- Comisión Asesora sobre la Sociedad de la Información del Ministro de Industria, “El llamado “canon digital”: una evaluación crítica”, *Novática-Revista de la Asociación de Técnicos de Informática*, n.º 181, mayo-junio 2006, p. 37 y ss.
- Comisión Nacional de la Competencia, “Informe sobre la gestión colectiva de derechos de propiedad intelectual”, diciembre 2009.
- Dans, Enrique, “Propiedad intelectual y evolución”, comparecencia ante la Subcomisión de Propiedad Intelectual del Congreso de los Diputados, 2-febrero-2010.
- Falcón Tella, Ramón, “La incompatibilidad del canon digital con la Directiva 2001/29/CE: las conclusiones de la Abogada General Trstenjak en el asunto SGAE/PADAWAN”, *QF* n.º 11, 2010, p. 7 y ss.
- Lozano Serrano, Carmelo, “Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público”, *CREDF* n.º 97, 1998, p. 25 y ss.
- Martín Fernández, Javier, “Canon: ¿tributo u otra cosa?”, *Cinco Días*, 19-noviembre-2007.
- Martínez Sánchez, César, “Aproximación a la naturaleza jurídica tributaria del “canon digital”, *Revista de Información Fiscal*, n.º 92, 2009, p. 55 y ss.
- Navau Martínez-Val, Pilar, “La controvertida naturaleza jurídica del canon digital: ¿un tributo inconstitucional?”, *Impuestos*, n.º 7, abril 2010.
- Reinbothe, Jörg, “Private Copying, Levies and DRMs against the Background of the EU Copyright Framework”, *DRM Levies Conference*, 8-septiembre-2003.
- Ruiz Hidalgo, Carmen, “Una aproximación tributaria a la naturaleza del canon analógico y digital”, *CT*, n.º 135, 2010, p. 215 y ss.
- Ruiz Zapatero, Guillermo, “Naturaleza y límites constitucionales de la compensación equitativa por copia digital privada establecida en la Ley 23/2006, de modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual”, *Noticias.Jurídicas.com*, mayo 2007.
- Varona Alabern, Juan Enrique, “¿Es el canon analógico y digital un tributo?”, *legaltoday.com*, 22-agosto-2008.

LA UBICACIÓN DE LA CARGA FINANCIERA EN LOS GRUPOS MULTINACIONALES¹

Eduardo Sanz Gadea

Agencia Estatal de Administración Tributaria

“Lo que nos mueve, con razón suficiente, no es la percepción de que el mundo no es justo del todo, lo cual pocos esperamos, sino que hay injusticias claramente remediabiles en nuestro entorno que quisiéramos suprimir.”

AMARTYA SEN

La idea de la justicia, pág. 11.

La ubicación de la carga financiera entre las distintas entidades que se integran en un grupo de sociedades ha adquirido actualidad debido a la confluencia de diversos materiales jurídicos. Así, las resoluciones del TEAC que han seguido la estela de aparecida en mayo de 2007 y la más reciente de 1 de junio de 2010 que en apariencia se desvía de la misma, la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2009, la resolución del Consejo Ecofín de 8 de junio de 2010 concerniente a normas antiabuso, y el nuevo capítulo IX de la *Guía de precios de transferencia de la OCDE* incorporado con fecha 22 de julio de 2010.

Partiendo de esos materiales la presente colaboración espiga las alternativas de modificación del régimen de la subcapitalización abiertas por la citada resolución del Ecofín aprobada, como es sabido, bajo presidencia española.

1. Descripción de resoluciones y sentencias

La resolución del TEAC de 27 de mayo de 2007, seguida de otras de igual contenido, ha establecido la improcedencia de la deducción, por la vía del fraude de ley, de los intereses correspondientes a los préstamos tomados para financiar la adquisición de la participación sobre entidades del grupo mercantil a otras entidades pertenecientes al propio grupo mercantil.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2009, única hasta el momento, por la vía del tratamiento que los convenios efectúan de las operaciones entre empresas asociadas, llega a la misma conclusión.

La resolución del TEAC de 1 de junio de 2010, única hasta el momento, ha considerado deducibles los intereses, en iguales circunstancias, por la vía de no apreciar la existencia del fraude de ley.

La resolución del TEAC de 27 de mayo de 2007, de carácter desestimatorio, puede ser condensada, a efectos de economía expositiva, en dos ideas:

- Ha quedado probada la existencia de un conjunto de negocios jurídicos todos ellos válidos en sí mismos individualmente considerados pero que, tomados en su conjunto, no parecen tener otra finalidad que la de crear un artificio con vistas a la disminución ilegítima de la deuda tributaria.
- El obligado tributario no ha probado que la realización de los negocios jurídicos acometidos respondiera a una estrategia económica o comercial válida.

¹ Silvia López Ribas ha tenido la amabilidad de leer el texto y formular valiosas observaciones.

En base a las mismas considera que ha sido defraudado el artículo 4 del TRIS, definidor del hecho imponible, con la cobertura del artículo 10.3, también del TRIS, en cuanto al remitirse al resultado contable permite la deducción de los gastos financieros.

La resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 no altera el esquema precedente pero entiende que la operación sí tiene fundamento económico y por ello estima las pretensiones de la entidad reclamante. Hay, por tanto, una valoración distinta de hechos semejantes o la percepción de la concurrencia de otros hechos que legitiman la operación, antes que un cambio de criterio.

Ambas resoluciones transitan por el mismo terreno argumental y son perfectamente consistentes entre sí.

Así en la de 17 de mayo de 2007 se afirma que *tal complejo entramado de operaciones no se habría abordado de no ser por ese resultado fiscal ventajoso... ante el minucioso y completo conjunto de pruebas aportado por la inspección que induce a concluir que la causa que ha guiado la realización del complejo conjunto de operaciones realizado ha sido exclusivamente de índole fiscal, corresponde al interesado contradecir dicha conclusión mediante la acreditación de una justificación alternativa y la prueba de la existencia de la auténtica sustancia económica en el conjunto de la estrategia desplegada* (págs. 64 y 66).

Y en la de 1 de junio de 2010, después de recordar que lo que debe examinarse es si las operaciones realizadas *implican o no una realidad económico-empresarial, además de las posibles ventajas o beneficios fiscales que hayan de ponderarse en la operación; que no supongan una mera creación artificiosa para erosionar bases fiscales, que el trasvase de acciones o empresas no constituya un mero diseño formal sino una toma de posiciones con sus riesgos y posibilidades de pérdida o beneficio, concluye que han resultado acreditadas las razones de centralización en X de la gestión del mercado ibérico y la consecución de una eficiencia de la integración en términos de ahorro de costes y procedimientos y la obtención por X de un valor añadido, que acreditan la lógica empresarial de la operación* (págs. 152 y 156).

Véase, consiguientemente, que en ambas resoluciones se apela al examen de la finalidad económica de la operación. No hay contradicción entre ellas. Las reglas del juego son las mismas: ante un ahorro o ventaja fiscal la sustancia económica de la operación determina la inexistencia de fraude de ley y la ausencia de tal sustancia lo confirma. De esta manera el conflicto se resuelve en función de la existencia, o no, de una lógica económica en las operaciones realizadas².

El resultado práctico de las operaciones realizadas en todos los casos es semejante, pero cuando las mismas carecen de lógica económica se reputan fraudulentas y cuando la tienen se reputan legítimas. El artificio carente de lógica económica lleva al fraude a la ley tributaria, no la ventaja fiscal pues si esta se alcanza por medio de una operación con sustancia económica debe reputarse legítima.

Cuestión distinta es la mayor o menor dificultad de valorar los hechos y circunstancias concurrentes a efectos de precisar la lógica económica de la operación, como también es distinta la cuestión, inmersa en el rango de la política fiscal, de la depuración del ordenamiento tributario de las ventajas fiscales indeseables.

² Espejo Poyato. I., “La Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo sobre las medidas antielusión de los Estados miembros”, Capítulo III de la obra colectiva *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, obra colectiva dirigida por Miguel Ángel Collado Yurrita y coordinada por Saturnina Moreno González y José Alberto Sanz Díaz-Palacios.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2009 se fundamenta en el artículo 9 del convenio bilateral para evitar la doble imposición correspondiente. Entiende la sentencia, siguiendo la doctrina de la OCDE, que *en definitiva, los convenios autorizan a regularizar al contribuyente cuando no se acredite que la actuación realizada (de la que se derivan beneficios o pérdidas con trascendencia tributaria) ha estado exclusivamente determinada por su vinculación a las empresas con las que está asociada, de suerte que pueda colegirse que esa misma operación no habría sido realizada si no concurriera esa vinculación... las autoridades fiscales competentes podrán efectuar los ajustes correspondientes y, entre ellos y en lo que hace al caso, la anulación de cualquier efecto fiscal que pudiera derivarse de la operación de que se trate... Lo esencial no es tanto la determinación del importe de la operación o la cuantía de la misma, sino la constatación fehaciente de que se ha realizado –o no– en condiciones ajenas a la libre competencia.*

La argumentación de la sentencia se inscribe en la doctrina de la OCDE, apartados 1.64-1.69 de la *Guía de precios de transferencia*, a cuyo tenor, en casos excepcionales, una operación realizada entre partes vinculadas puede ser ignorada si *la naturaleza económica de la transacción difiere de su forma; o dos empresas independientes confrontadas con una situación análoga no habrían calificado o estructurado la transacción o el acuerdo según las mismas modalidades que las empresas asociadas, y no es posible determinar de manera fiable el precio de plena competencia de esta transacción o de este acuerdo*³.

La aplicación directa del artículo del convenio bilateral correspondiente tal vez choque con la doctrina tradicional a cuyo tenor *los tratados fiscales restringen, antes que generan, normas internas... el artículo 9, por sí mismo, no puede ser una base legal autónoma para ajustar al alza la renta... la única base legal para ajustar los beneficios entre empresas asociadas son, por eso, las normas internas*⁴. En efecto, los convenios obligan a la Hacienda española, pero sus disposiciones no crean Derecho tributario sustantivo, porque son simplemente normas de aplicación espacial, es decir, de delimitación de las jurisdicciones tributarias de los países contratantes. El artículo 9 quiere decir que cuando se cumplen las circunstancias que prevé, o sea, la existencia de empresas asociadas, España puede llevar a cabo los ajustes fiscales pertinentes... si, y esto es fundamental, nuestras normas regulan tales ajustes y de acuerdo con las mismas⁵, de manera tal que cabe concluir que la mayoría de la doctrina y jurisprudencia internacional considera que el artículo 9 MCOCDE posee funcionalidad habilitadora y limitadora con respecto a la norma de precios de transferencia⁶.

La Audiencia Nacional, en suma, apela al principio de libre competencia, para determinar si la operación solo es concebible entre partes vinculadas o también tiene sentido entre partes independientes, y concluye que *fue impuesta a la demandante por la matriz del grupo, que la actora no obtuvo beneficio alguno –al contrario de lo sucedido con la titular de las acciones adquiridas– y que se vulneró el principio de libre competencia.*

Las resoluciones del TEAC examinan la lógica económica de la operación, más precisamente la lógica económica para la entidad que adquiere las acciones y se endeuda. La sentencia de la Audiencia Nacional examina si la operación hubiera sido

³ “Rapport sur les aspects prix de transfert des réorganisations des entreprises”, capítulo IX de la *Guía de Precios de Transferencia*.

⁴ Vogel, *Vogel on double taxation*, pág. 521.

⁵ Gota Losada. A., *Tratado del Impuesto de Sociedades*, Tomo II, pág. 365.

⁶ Calderón Carrero. J. M., *Precios de transferencia en el Impuesto sobre Sociedades*, págs. 105 y ss.

también realizada entre partes independientes. No están ambos métodos de análisis jurídico muy alejados por cuanto, en definitiva, si la operación tiene lógica económica es también concebible su realización entre partes independientes. Pero se trata de dos métodos distintos.

Los autores que han comentado las resoluciones del TEAC han sido, en términos generales, conscientes de la ventaja fiscal que deparan estas operaciones, por cuanto la entidad del grupo que actúa como prestamista disfruta habitualmente de un régimen fiscal privilegiado, pero alguno ha indicado que la norma defraudada no es el artículo 4 sino el 20, ambos del TRIS, y temido que el camino emprendido por la inspección de los tributos pueda perturbar la seguridad jurídica⁷, y otra, sobre el trasfondo de un amplio relato de la relación entre los principios de legalidad y capacidad económica, ha traído a colación páginas tal vez olvidadas de autores renombrados que sugieren que *el jurista práctico está obligado a anteponer la certeza y seguridad jurídica aunque le provoque una frecuente tragedia íntima*⁸.

Escapa a los propósitos de esta colaboración, y tal vez a las posibilidades de su autor, debatir respecto de la configuración del conflicto planteado como fraude a ley tributaria, aunque tal vez sea oportuno comentar que la tragedia íntima puede afrontarse en el sentido de Radbruch, pero también examinado el resultado práctico perseguido por las partes que conciertan la operación o conjunto de operaciones para determinar la licitud o ilicitud de la causa, pues *cuando lo ilícito de la causa se muestra a las claras, los Jueces y demás funcionarios (p. ej., Notarios, Registradores, Abogados del Estado) habrán de tenerlo en cuenta de oficio y no conceder eficacia al negocio así viciado*⁹. Este ha sido, en definitiva, el camino emprendido por la inspección de los tributos ya que, como es bien sabido, la doctrina del ilustre civilista hace descansar la figura del negocio en fraude a la ley en una anomalía que afecta a la causa y que puede determinar su ilicitud¹⁰.

El examen de la operación en su conjunto, de las formas utilizadas en relación con el fondo, de los efectos fiscales que produce, de su lógica económica, o, en fin, de lo concebible o inconcebible de la misma fuera del ámbito de las operaciones entre partes vinculadas, ha sido la técnica jurídica empleada por la inspección de los tributos para enfocar la cuestión, bajo la vía del fraude a la ley tributaria y excepcionalmente del principio de libre concurrencia.

Esta misma técnica, canalizada a través de distintas normas antiabuso o de la simple calificación, ya se había aplicado respecto de operaciones formalmente impolutas pero bajo ciertos supuestos sustancialmente viciadas aparecidas básicamente en la década de los ochenta del pasado siglo: ampliaciones de capital con venta de derechos de suscripción preferente determinantes de valores fiscales negativos de la participación; cesiones de créditos; primas únicas; venta con posterior arrendamiento generando plusvalías exentas; bonos austriacos y brasileños, entre otras¹¹. Sabido es que las sentencias de los tribunales han confirmado, en parte no menor de los casos, las regularizaciones propuestas por la inspección tributaria, aun cuando en ocasiones aplicando técnicas de análisis jurídico distintas¹².

⁷ Falcón y Tella. R., *QF*, diciembre 2009.

⁸ Marín Benítez. G., *CEF*, n.º 327, ofrece esa cita tomada de Radbruch.

⁹ De Castro y Bravo. F., *El Negocio Jurídico*, pág. 248.

¹⁰ De Castro y Bravo. F., *El Negocio Jurídico*, pág. 374.

¹¹ Durán-Sindreu Buxadé. A., *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: Economía de Opción, Autonomía de la Voluntad y Causa en los Negocios*, capítulo V.

¹² Delgado Pacheco. A., *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, capítulo II.

Si se contempla con perspectiva temporal suficientemente amplia el devenir de la reacción de la inspección tributaria ante las operaciones masificadas tendentes a procurar una ventaja fiscal se comprenderá que su actuación frente a las operaciones sobre las que versan las resoluciones y la sentencia aludidas se inscribe en la normalidad de lo esperable.

La última palabra la pronunciará el Tribunal Supremo. Entonces se podrá analizar con pleno conocimiento del criterio judicial lo que hoy es más asequible para la mera descripción y la evocación histórica, a las que se atiende la presente colaboración.

2. Alternativas para definir la norma antisubcapitalización

En ese contexto de evocación histórica cabe recordar que, en relación con los casos antes citados, la autoridad fiscal propuso a lo largo de las dos últimas décadas del pasado siglo las iniciativas legislativas idóneas para enderezar, incluso mucho antes del pronunciamiento económico-administrativo o judicial, los efectos fiscales de las operaciones que entendió abusivas. Por el contrario, hasta el momento no se ha producido una iniciativa legislativa en orden a delimitar la deducción de los gastos financieros concernientes a las empresas de los grupos multinacionales.

Tal vez la autoridad fiscal haya estimado que la conjunción de la norma antisubcapitalización del artículo 20 del TRIS con las normas antiabuso de carácter general proporciona los instrumentos jurídicos adecuados y suficientes, pero no puede descartarse que, siguiendo la estela de las modificaciones normativas acaecidas en los países de nuestro entorno, se avecine una reforma del régimen fiscal de la subcapitalización.

El Consejo Ecofin de 8 de junio de 2010 aprobó una recomendación concerniente a la coordinación de las normas relativas a la lucha contra el fraude y la evasión fiscal¹³, en la que, entre otras materias, se aborda la subcapitalización proponiéndose como indicadores de la transferencia artificial de beneficios vía intereses a las siguientes circunstancias:

El nivel de deuda respecto de los fondos propios es excesivo.

El importe de los intereses netos pagados por la compañía rebasa un límite calculado sobre los beneficios antes de los intereses e impuestos (*EBIT*) o de los intereses, impuestos, deterioro y amortización (*EBITDA*).

El nivel de deuda respecto de los fondos propios es excesivo por comparación con el nivel de deuda del grupo respecto de los fondos propios del grupo.

Las tres circunstancias apuntan a diseños diversos de las normas antisubcapitalización. La primera es la que podríamos denominar tradicional. Podemos encontrarla en las normas antisubcapitalización aprobadas en las dos últimas décadas del pasado siglo. Así también el artículo 20 del TRIS.

La segunda es una reacción vigorosa motivada por las recientes experiencias de vaciamiento de bases imponibles a través de operaciones financieras complejas. Podemos encontrarla en algunos Estados miembros de la Unión Europea, como fruto de las reformas emprendidas en la primera década del presente siglo.

La tercera es un precipitado de la filosofía de la base imponible consolidada.

Seguidamente se analizan las tres alternativas.

¹³ Ecofin 10689/10. Coreper 10597/10.

2.1. Excesivo nivel de deuda respecto de los fondos propios

La recomendación no especifica si se debe tomar en cuenta toda la deuda o solamente la contraída con personas o entidades vinculadas. Las normas que han pivotado sobre este criterio han tomado en consideración exclusivamente la financiación vinculada. Bajo tal consideración la experiencia acumulada en las últimas décadas desaconseja este tipo de construcción normativa, por las siguientes razones:

- Es preciso calificar las fuentes de financiación como pasivos financieros o fondos propios, lo cual encierra en ocasiones una elevada complejidad.
- La determinación del nivel que se considera excesivo encierra un cierto grado de arbitrariedad. Así, en los países que han utilizado este sistema los coeficientes definitorios del nivel ofrecían bastante dispersión.
- Puede ser burlada a través de las denominadas operaciones *back-to-back*, en cuya virtud la financiación vinculada es sustituida por financiación de terceros garantizada por alguna entidad solvente del grupo.
- Puede ser burlada mediante el denominado *cascading*, que consiste en la conversión artificiosa de préstamos en fondos propios.
- Es dudoso que cumpla con el principio de libre concurrencia, ya que el nivel de endeudamiento legalmente admitido con efectos fiscales se determina a través de una relación predeterminada entre fondos propios y pasivos financieros, lo que implica un *refugio seguro* cuya compatibilidad con aquel principio ha sido puesta en tela de juicio¹⁴.

A la altura de los tiempos que corren esta construcción está claramente superada. Ahora bien esta construcción es, precisamente, la que informa el artículo 20 del TRIS, de manera tal que, en sentido técnico, estamos ante una norma obsoleta. Es cierto que la apelación al *endeudamiento indirecto* contenida en la citada norma y la amplitud con la que la jurisprudencia la ha entendido¹⁵ potencian sus efectos, pero también que la prueba de la existencia de una relación de endeudamiento indirecto es muy difícil de obtener.

2.2. Coeficiente sobre el EBIT o el EBITDA

Este sistema está, por decirlo de alguna manera, poco rodado. Alemania puede ser el prototipo a partir de las normas aprobadas con efectos para los ejercicios que se inicien en 2008, en cuya virtud no serán deducibles los intereses netos correspondientes al endeudamiento vinculado y de terceros que exceda del 30 por 100 de los beneficios incrementados en los propios intereses, impuestos, deterioro y amortización.

En contra de este tipo de normas pueden esgrimirse las siguientes razones:

- Provocan un exceso de imposición en la medida en que la entidad no pueda recabar suficientes fondos propios para financiarse. La debilidad en la apelación al mercado de capitales atrae un castigo fiscal carente de justificación.
- La determinación del coeficiente ofrece un amplio margen de arbitrariedad.
- Se adecuan mal con el principio de libre concurrencia por cuanto imponen un patrón rígido de deducción de los intereses al margen de cualquier circunstancia justificativa.

¹⁴ Palao Taboada, C., “La subcapitalización y los Convenios de Doble Imposición”, *CEF*, 137-138.

¹⁵ Véanse sentencias de la Audiencia Nacional de 9 de octubre de 2006 y 3 de abril de 2007, que admiten el endeudamiento indirecto cuando median cartas de patrocinio.

A su favor ha de predicarse la extraordinaria eficacia para erradicar conductas abusivas, aunque a través de un rigor desmesurado¹⁶. Tal vez por ello en la legislación alemana esta construcción se vea acompañada de un conjunto de excepciones: intereses netos afectados inferior al millón de euros; la empresa actúa aisladamente por no pertenecer a un grupo; la cuota de fondos propios es comparable con la cuota de fondos propios del grupo al que pertenece. Esta excepción, bien se comprende, enlaza con la tercera alternativa que seguidamente se examina.

2.3. Comparación con la estructura financiera del grupo

Esta construcción se ha abierto paso en la última década. Algunos países la han incorporado aunque no de manera autónoma y excluyente sino a modo de recurso puesto a disposición del contribuyente que ha resultado afectado por una norma restrictiva de carácter objetivo. Así sucede, como se ha indicado, en Alemania, y también en Francia y Holanda.

Tras de la misma se atisban un conjunto de ventajas, que destacan poderosamente en cuanto se contraponen a los inconvenientes de las otras dos alternativas. En este sentido:

- No es preciso calificar las fuentes de financiación como fondos propios o pasivos financieros si la comparación se realiza en función de los intereses y de los activos. Si la comparación se realiza entre fondos propios y pasivos financieros sí ha de efectuarse la calificación, lo cual implica un proceso previo de homogeneización, el cual será tanto más fácil cuanto mayor sea la implantación de las normas internacionales de información financiera¹⁷
- No hay necesidad de fijar un coeficiente apriorísticamente.
- Las operaciones *back-to-back* son irrelevantes como lo es el endeudamiento indirecto desde el momento en que se toman todos los intereses para efectuar la comparación. Y lo mismo, y por la misma razón, cabe decir del *cascading*.
- Es neutral respecto de la forma de financiación adoptada por el grupo de empresas, de manera tal que un grupo con escasa posibilidad de apelación al mercado de capitales no sufre la penalización fiscal.
- Se adecua al principio de libre concurrencia en la medida en que los intereses pagados por el grupo necesariamente lo son a terceros, de manera tal que la comparación se realiza con operaciones concertadas con terceros. Nótese que el sistema descansa en la comparación de estructuras financieras, no en la distribución del beneficio del grupo entre las empresas que lo componen, lo que, ciertamente, sería contrario a la doctrina de la OCDE¹⁸. No obstante, la adecuación plena exigiría conceder al obligado tributario la posibilidad de justificar en el referido principio las posibles desviaciones constatadas en la comparación de estructuras financieras.

Hay que examinar algunas posibles perturbaciones:

- La contextura económica de la entidad afectada no es tomada en consideración. Esto es cierto, las circunstancias económicas de la entidad no son, en este sistema, relevantes. Tan solo lo es la relación en la que se hallan los intereses

¹⁶ Van den Berg van Sapperoa, "Optimizing the Interest Deduction Rules-A Never-Ending Story", *European Taxation*, enero 2009.

¹⁷ The G-20 Toronto Summit Declaration, June 26-27, 2010. Annex II Financial Sector Reform, 30-31.

¹⁸ OCDE *Principes en matiere de prix de transfert*. Chapitre I. C.

respecto del activo. Esto resta precisión al método, pues lo ideal sería tomar en consideración tales circunstancias en cuanto razonablemente pudieran tener influencia en la estructura financiera de la entidad afectada. En este sentido las entidades financieras y aseguradoras que operasen en tal calidad frente a terceros no deberían ser tomadas en consideración ni en sí mismas ni en su contribución a la carga financiera y activos del grupo. Nótese, no obstante, que esta desconsideración de las circunstancias económicas también se produce en las normas antisubcapitalización basadas en el criterio del endeudamiento vinculado o en un límite sobre el beneficio.

- Provoca doble imposición en la medida en que el sistema no se acepte por los restantes países en donde residen las empresas que configuran el grupo. Esto también sucede en relación con la alternativa que podríamos denominar tradicional, esto es, la citada en primer lugar, pero de manera diferente ya que la misma enfrenta al país de la residencia de la entidad subcapitalizada con el país o países de las entidades donde residen las entidades vinculadas prestamistas, de manera tal que el planteamiento del procedimiento amistoso es factible. Por el contrario, en la medida en que el sistema se acepte de manera generalizada la solución del conflicto es casi automática ya que puede resolverse mediante una simple operación matemática.
- Para determinar la relación entre los intereses pagados por el grupo de empresas y los activos consolidados, esto es, los del referido grupo, es preciso disponer de las cuentas consolidadas. Esto pudiera ser contemplado como un inconveniente en relación con administraciones tributarias poco desarrolladas pero no respecto de aquellas que pueden imponer a las empresas residentes en su territorio la obligación de exhibir las cuentas del grupo al que pertenecen.

Vistas en su conjunto estas perturbaciones no descalifican el sistema ni merman significativamente sus ventajas.

2.4. Alternativas no contempladas por la recomendación

La resolución del Ecofín no menciona otras alternativas que también versan sobre la delimitación de la deducción de intereses en el seno de los grupos de empresas multinacionales. De entre ellas se pueden resaltar dos: la no deducción de los intereses correspondientes a los préstamos tomados para adquirir participaciones cuyos dividendos y plusvalías disfrutan de exención, y la denominada doctrina del banquero independiente.

La no deducción de los intereses correspondientes a la financiación de las participaciones determinantes de rentas exentas ha estado vigente en algunos estados miembros de la Unión Europea hasta la *sentencia Bosal* a cuyo tenor era restrictiva de las libertades comunitarias la no deducción referida a las participaciones sobre entidades no residentes cuando no existía limitación a la deducción en relación con las participaciones sobre entidades residentes igualmente exentas respecto de los dividendos y plusvalías. La *sentencia Bosal* marcó el declive de estas normas limitativas y, al tiempo, suscitó la remodelación de las normas antisubcapitalización.

Este tipo de normas presentan dos aspectos débiles.

En primer lugar su propio fundamento. En efecto, no parece correcto justificar la no deducción de los intereses por razón de la exención de dividendos y plusvalías siendo así que esta exención no encierra un beneficio fiscal sino que tiene por finalidad evitar la doble imposición económica.

En segundo lugar, la asociación de una fuente financiera a un determinado activo o conjunto de activos es una convención propia del análisis teórico de balances, pero se ha cuestionado su propia consistencia¹⁹.

Cuestión distinta es que estos intereses puedan estar afectados, como cualesquiera otros, por la alternativa de la comparación de la estructura financiera del grupo. Nótese que las participaciones intragrupo no forman parte del activo consolidado ya que son objeto de eliminación a los efectos de las cuentas consolidadas. Así, una entidad que solamente tuviera en su activo participaciones intragrupo no podría deducir, bajo el sistema de la comparación de estructuras financieras, cantidad alguna en concepto de intereses ya que tales participaciones no forman parte del activo consolidado.

La doctrina del banquero independiente postula que son deducibles los intereses procedentes de préstamos vinculados que hubieran podido ser también concedidos por terceros habida cuenta de la solvencia y demás circunstancias económicas de la entidad prestataria sin considerar el grupo de empresas en el que se integra. En cierto modo esta doctrina guarda relación con la recomendación de construir la norma antisubcapitalización a modo de presunción que admite prueba en contrario²⁰.

Esta doctrina es tan exacta y pura en su formulación como imprecisa en cuanto a sus resultados prácticos. Como principio nadie sabría discutirla, pero como instrumento práctico para orientar conductas en un sentido preciso deja mucho que desear. Tal vez por ello el Reino Unido, tradicional defensor de la misma, ha introducido recientemente una variedad del sistema de la comparación con la estructura financiera del grupo de empresas en cuya virtud los intereses pagados por el grupo de empresas a terceros opera como límite de los intereses deducibles por las entidades del grupo residentes en el Reino Unido²¹.

La resolución del Ecofín probablemente elude recomendarla no porque la considere errónea sino por su escasa operatividad o, tal vez, porque se trata de un principio antes que de un indicador que sugiere una transferencia artificial de beneficios.

La resolución del Ecofín tampoco alude a las normas antiabuso de carácter general para combatir la subcapitalización, pero de ahí no ha de colegirse una marginación de las mismas. La resolución del Ecofín, sencillamente, no entra en la cuestión de la relación entre las normas antiabuso de carácter general y las específicas relativas a la subcapitalización.

3. Algunos apuntes sobre la alternativa de la comparación con la estructura financiera del grupo

La recomendación contenida en la resolución del Ecofín se queda en el estadio de criterio para indicar la existencia de subcapitalización. La forma en como debe efectuarse la comparación, la determinación de la cuantía de los intereses afectados, la eliminación de la posible doble imposición, el círculo de las entidades afectadas, son aspectos, entre otros, que han de ser regulados en orden a hacer efectiva la alternativa.

El aspecto más relevante es la técnica a utilizar para efectuar la comparación. Se abren varias posibilidades determinantes de índices: pasivo financiero frente a fondos propios, fondo de maniobra, índice de capacidad de devolución de préstamos, índice de garantía,

¹⁹ Graetz, M. J., "A Multilateral Solution for the Income Tax Treatment of Interest Expenses", *Bulletin for International Taxation*, noviembre 2008. Señala el autor que "habida cuenta de la fungibilidad del dinero conocer el propósito de una financiación es una búsqueda imposible".

²⁰ Cordón Ezquerro, T. y Gutiérrez Lousa, M., "La subcapitalización: tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación", capítulo 10 de la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional* dirigida por Teodoro Cordón Ezquerro.

²¹ FA09/SCH 15. Tax Treatment of Financing Costs and Income.

intereses frente a ventas, índice de cobertura de intereses, e intereses frente a activos, entre otros.

De todos los índices posibles el más inmediato es la relación entre el pasivo financiero y los fondos propios. Este índice tiene el inconveniente de que los fondos propios individuales pueden ser aumentados mediante operaciones internas de aportación de participaciones intragrupo o reconfigurados a través de operaciones puramente internas de reestructuración.

El índice de deuda frente a activos no padece el inconveniente señalado anteriormente²². Sin embargo tiene carácter estático siendo así que los intereses constituyen un flujo financiero.

Ese inconveniente se supera a través del índice que relaciona los intereses con las ventas. Ambas magnitudes son flujo. Las ventas son la expresión de la actividad durante un cierto periodo de tiempo, esto es, el ejercicio económico, y los intereses lo son de la financiación de los activos aplicados a esa actividad también durante el ejercicio económico. Pero este índice perjudicaría a las entidades del grupo que debieran emplear una cantidad de activo mayor por unidad vendida a igualdad de precio de la referida unidad.

A su vez este inconveniente se supera a través del índice que relaciona los intereses con el activo. Ahora bien, este índice vuelve a confrontar una magnitud flujo (los intereses) con otra que es estática (los activos). La manera de resolver la perturbación es ponderar el activo al tiempo o reducirlo a su estado medio. Como quiera que el activo varía día a día podría parecer que esta ponderación es difícil cuando, en realidad, no se trata sino de sumar 365 posiciones de activo y dividir por 365, lo cual con los actuales procedimientos de cálculo es más bien asequible.

De esta manera la comparación podría establecerse mediante el siguiente índice:

Intereses pagados por el grupo/ Activo consolidado, frente a Intereses pagados por la entidad/ Parte del activo consolidado inscrito en su balance, lo que en definitiva supone una imputación entre las distintas entidades que se integran en el grupo de los intereses pagados por el mismo.

Este índice presupone que se acepta el principio de que todo el pasivo financia indistintamente todo el activo, lo que parece plausible, y su efecto práctico implica una suerte de distribución de los intereses pagados a terceros por el grupo de empresas entre las entidades que lo integran.

Puesto en relación con el denominado principio de inscripción contable, los intereses deducibles serían los contabilizados, tanto derivados de operaciones financieras internas como concertadas con terceros, con el límite resultante de la referida distribución.

Toda norma antisubcapitalización, máxime si opera el citado principio de inscripción contable, implica una cierta presión respecto de las decisiones de financiación de la empresa. Ahora bien, al margen de dicho principio, posiblemente la presión de este sistema o alternativa es la menor de todas, cuando no nula. En efecto, trata por igual a los intereses vinculados y de terceros o, por mejor decir, tal distinción es irrelevante, como también lo es el tipo de activo utilizado por la entidad con tal que pertenezca al activo consolidado. En este sentido las participaciones sobre otras entidades del grupo al no pertenecer al activo consolidado no pesan en la distribución de los intereses pagados por el grupo a terceros que son imputables, en concepto de límite, a la entidad afectada.

²² Graetz, M. J., *A Multilateral Solution for the Income Tax Treatment of Interest Expenses*.

He aquí pues cómo este sistema también hace frente al conflicto suscitado respecto de las operaciones que han sido analizadas en el apartado 1 de la presente colaboración, e incluso podría tener similares efectos cuantitativos que los derivados de las resoluciones del TEAC, dependiendo de la situación financiera comparada, previa a la operación conflictiva, del grupo de empresas y de la entidad concernida.

El sistema también es neutral respecto de las entidades afectadas. En efecto, la comparación de estructuras financieras, en la forma expuesta, puede ser aplicada a las filiales, como es tradicional en la norma antisubcapitalización, pero también a la matriz.

El sistema afecta a una operación que, hasta el momento, no ha merecido el reproche del fraude o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, si nos atenemos a las resoluciones económico-administrativas publicadas. Se trata de la adquisición de una participación a terceros mediante la emisión de pasivos financieros que se ubican en la propia entidad adquirida o en otra instrumental residente en territorio español con la que consolida fiscalmente.

Por tanto, respecto de las operaciones de adquisición y financiación de participaciones es plenamente neutral ya que afecta por igual a todas ellas sin considerar la condición del vendedor (operación intragrupo o frente a terceros) ni la del comprador (matriz o filial) ni las formas jurídicas utilizadas (apropiadas o esotéricas) ni la motivación (válida o fraudulenta).

Tal acopio de neutralidad deriva de una concepción apriorística de la subcapitalización como situación financiera anómala de una entidad derivada del poder de decisión de la entidad dominante del grupo de empresas al que pertenece; anomalía que se constata a través de la comparación de estructuras financieras (entidad frente al grupo de empresas) y que se corrige en virtud de una suerte de reparto proporcional de los intereses efectivamente satisfechos por el grupo entre las entidades que en el mismo se integran, que opera a modo de límite a la deducción de los intereses de la entidad concernida con independencia de quien sea la persona o entidad prestamista.

La norma tributaria que perturba la anómala estructura financiera impuesta es el aspecto espacial del hecho imponible. En efecto, los intereses excesivos degradan la renta que debe tributar ante la jurisdicción fiscal donde tiene su residencia la entidad concernida en virtud del principio de territorialidad²³.

Ahora bien, la resolución del Ecofín no propugna una construcción geoméricamente inflexible de la norma antisubcapitalización. Por el contrario, admite tácitamente que la entidad alegue que su situación financiera es compatible con el principio de libre concurrencia, si bien el propio sistema lleva en sí mismo tal orientación.

La resolución del Ecofín de 8 de junio de 2010, con ser parca en el contenido de los indicadores de subcapitalización, tiene la virtud de abrir la puerta comunitaria a una concepción apriorística de la subcapitalización que, sobre ser acertada, puede estimular la configuración de una nueva norma antisubcapitalización portadora de neutralidad y con las notas de proporcionalidad precisas en los términos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia²⁴. Todo ello, tal vez en estado embrionario, se halla en la resolución del Ecofín de 8 de junio de 2010.

²³ Serrano Antón, F., “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación”, capítulo 8 de la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, dirigida por el citado autor.

²⁴ Calderón Carrero, J. M., *La coordinación europea de las normas de transparencia fiscal internacional y de subcapitalización*.

4. Las nuevas normas antisubcapitalización

Como se ha indicado anteriormente son varios los Estados miembros de la Unión Europea que han modificado en la última década sus normas antisubcapitalización e incorporado elementos del sistema de comparación con la estructura financiera del grupo mercantil o grupo de empresas, aunque sin descansar por entero en el mismo.

Haciendo un ejercicio de simplificación puede decirse que tales normas responden a la siguiente estructura:

- Una limitación objetiva a la deducción de intereses.
- Una facultad para superar dicha limitación en función de la comparación.

La limitación objetiva reviste formas distintas.

En Francia es bicéfala: la relación entre los préstamos recibidos de entidades vinculadas y los fondos propios excede de 1,5; o los intereses vinculados exceden del 25 por 100 del EBITDA.

En Holanda los intereses de los préstamos que excedan tres veces los fondos propios no son deducibles con el límite de los intereses de carácter vinculado.

En Alemania no son deducibles los intereses netos que excedan del 30 por 100 de EBITDA.

La norma francesa (indicador segundo) no construye el límite en función de relaciones financieras vinculadas, y en esto consiste su novedad, aun cuando dicho límite finalmente solo se proyecta sobre intereses vinculados.

La norma alemana tampoco construye el límite sobre relaciones financieras, y se proyecta sobre la totalidad de los intereses.

La norma holandesa sí construye el límite en función de relaciones financieras, vinculadas o no, pero se proyecta exclusivamente respecto de los intereses vinculados.

Un límite construido a modo de porcentaje sobre el EBITDA no es necesariamente indicativo de endeudamiento excesivo. En efecto, el mismo montante de endeudamiento se verá afectado o no dependiendo del importe de los beneficios, las amortizaciones y el deterioro.

En común tienen las tres normas que apelan a la comparación con la estructura financiera del grupo de empresas.

La reciente modificación británica concerniente al denominado *debt cap*, sobre el trasfondo básico de la doctrina del *independent banker*, configura un límite objetivo mediante la comparación entre los costes netos de endeudamiento de las empresas británicas del grupo de empresas mundial y los costes brutos de endeudamiento del referido grupo mundial²⁵.

5. Resurgimiento de la norma antisubcapitalización española

La norma antisubcapitalización española ha sufrido el deterioro del paso del tiempo, el insólito repliegue ante la Unión Europea por obra de la Ley 62/2003²⁶, y, en fin, un languidecimiento ante la pujanza de las normas antiabuso de carácter general²⁷.

²⁵ CFM90160- Debt cap: overview: summary of debt cap rules.

²⁶ Cencerrado Millán. E. La subcapitalización; capítulo XVI de la obra colectiva *Fiscalidad de los precios de transferencia dirigida* por Teodoro Cordón Ezquerro.

²⁷ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A., “La regulación española de la subcapitalización”, capítulo 11 de la obra colectiva *Fiscalidad de las operaciones vinculadas* dirigida por Néstor Carmona Fernández. Los autores se plantean en el apartado 2.2 la relación de la norma antisubcapitalización y las normas antiabuso de carácter general.

¿Es concebible su resurgimiento bajo el aliento de la filosofía de la subcapitalización como situación financiera anómala impuesta por la entidad dominante susceptible de ser mensurada y corregida en función de la técnica de la comparación de estructuras financieras?

La resolución del Ecofin de 8 de junio de 2010, adoptada bajo presidencia española, permite albergar esperanzas.