

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058259

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 6.^a

R.G. 0225/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Cesión de equipos industriales, comerciales o científicos. IS. Exención de rentas obtenidas en el extranjero. Arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo por un no residente. El arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo por un no residente se halla integrado en el concepto de arrendamiento de equipos industriales al que se refieren los diferentes Convenios aplicables al caso, por lo que las rentas obtenidas por tal concepto constituyen cánones y están sujetas a retención. Pues bien, la exención de tales rentas del IRNR sólo alcanza al porcentaje de utilización de la aeronave en la navegación internacional, cuando también se use para navegación nacional -conclusión válida para el caso que se analiza afectado por la redacción de la norma anterior a la modificación operada en este ámbito por la Ley 2/2010)-. **(Criterio 1 de 2) Infracción de la libertad de establecimiento por haber retenido al arrendador no residente, sin establecimiento permanente, sobre su retribución bruta, sin descontar gastos, mientras que un arrendador residente habría tributado solo por sus rendimientos netos.** Siendo cierto que existe un trato diferenciado, se entiende que está justificado por la diferente situación en la que se encuentran residentes y no residentes. El TJUE avala que puede haber diferentes técnicas de imposición -entre las que está la existencia, o no, de retención- para enfrentar las distintas posibilidades de control -STJUE, de 18 de octubre de 2012, asunto n.º C-498/10 (NFJ048750)-, así como que las diferentes técnicas de imposición no generan desventaja a los no residentes si estos están sometidos a un tipo muy inferior al general que aplican los residentes, como ocurre en el caso que se analiza. Por último, las modificaciones introducidas por la Ley 2/2012 en los arts. 24 y 31 del RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR) mantienen la retención sobre el bruto, pero aceptan la deducción de determinados gastos, pese a que los tipos de gravamen -mediando convenios- sean mucho más reducidos para los no residentes que para los residentes. Ahora bien, este cambio legal no supone afirmar que anteriormente se obstaculizase la libertad de establecimiento. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 1/1998 (LDGC), art. 29.
Constitución Española, art. 31.
Código Civil, art. 3.
RD 939/1986 (RGIT), art. 31.ter.
RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 102, 184, 187 y 188.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 14 y 150.
Ley 230/1963 (LGT), art. 23.
Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EE.UU), arts. 3, 7, 8 y 12.
Convenio de 10 de febrero de 1994 (Convenio con Irlanda), arts. 3, 7, 8 y 12.
Convenio de 13 de febrero de 1974 (Convenio con Japón), arts. 3, 7, 8 y 12.
Convenio de 8 de septiembre de 1977 (Convenio con Italia), art. 12.
Ley 61/1978 (Ley IS), art. 23.
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 46..
Ley 18/1991 (Ley IRPF), art. 17.
Ley 41/1998 (Ley IRNR), arts. 11 y 13.
RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 4, 12, 13, 14, 24 y 31.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 22.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACION ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA interpuesta ante este Tribunal Económico Administrativo Central por D. ..., con NIF ..., en nombre y representación de **X...**, **S.A.**, con NIF ... (actualmente **Y...**, **S.A.**, con NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones sito en **CL ...**, contra acuerdo de fecha 9 de diciembre de 2013 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control

Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de RETENCIONES A CUENTA. IMPOSICIÓN NO RESIDENTES, liquidaciones comprensivas de los periodos de liquidación mensuales correspondientes a los años 2008 y 2009.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Previa instrucción del correspondiente procedimiento de inspección, en fecha 22 de octubre de 2013 se formalizó por la Inspección con relación al sujeto pasivo, concepto y periodos referidos, **Acta A02 n.º** ..., de la que resultaba una deuda tributaria propuesta de 14.133.110,59 €, de los que 11.344.118,32 € se corresponden con la cuota y 2.788.992,27 € con los intereses de demora.

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

- Las actuaciones se iniciaron el 3 de febrero de 2012, no habiéndose producido hasta la fecha periodos de interrupción justificada o dilaciones no imputables a la Administración. Mediante acuerdo de 2 de enero de 2013 se amplió en otros 12 meses el plazo máximo de duración de las actuaciones.

- En la comunicación de inicio se citó a la empresa **X...**, **S.A.**, que en la actualidad está disuelta y es la empresa **Y...**, **S.A.** quien se subroga en todos los derechos y obligaciones de naturaleza tributaria.

- En el curso de tales actuaciones se han extendido un total de 18 diligencias, en las fechas que se detallan en el Acta, cuyo contenido consta en el expediente.

- El sujeto pasivo presentó las declaraciones-liquidaciones modelo 216 por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en los periodos objeto de comprobación, con el resultado de 6.849.330,50 € a ingresar en el conjunto de 2008 y 119.712,61 € a ingresar en el total de autoliquidaciones de 2009.

- La actividad del sujeto pasivo resulta clasificada en el epígrafe 741.3 del IAE (transporte aéreo internacional de viajeros).

- En los periodos objeto de comprobación el obligado tributario había pagado a empresas no residentes y sin establecimiento permanente (domiciliadas en Irlanda, Japón, Islas Cayman y EEUU), por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo de su flota, satisfaciendo para el periodo 2008 el importe global de 49.683.281,17 € y para 2009 el importe de 46.894.096,32 €, sin practicar retención alguna. Se acompaña documento anexo al Acta (de 68 páginas), en el que se detalla para cada una de las aeronaves arrendadas, los siguientes datos:

- o País de residencia del arrendador.
- o Denominación de la entidad arrendadora.
- o Importe satisfecho en el periodo por el arrendamiento de la aeronave.
- o Porcentaje de utilización de cada aeronave en el tráfico aéreo nacional.
- o Tipo de retención que debió aplicarse.
- o Cuota tributaria que corresponde.

- La inspección considera correctas las bases declaradas pero entiende que la empresa debió practicar la correspondiente retención sobre aquellos pagos, al no resultar plenamente aplicable la exención contenida en el artículo 14.1.g) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, en tanto que las aeronaves se destinan tanto a la navegación internacional como nacional. La base imponible se obtiene en cada caso, aplicando al importe satisfecho por el arrendamiento, el porcentaje de utilización de la aeronave en el tráfico nacional. Se cita la resolución de la Dirección General de Tributos nº 1481/1999, resultando el tipo impositivo de la retención a aplicar, el que resulte de los correspondientes Convenios en cada caso (Irlanda, Japón y EEUU) o, en su defecto, el tipo del 25% establecido por la Ley 41/98 (Islas Cayman).

Segundo.

Frente a aquella propuesta la interesada formuló alegaciones mediante escrito presentado el 8 de noviembre de 2013, considerando que aquel artículo 14.1.g) permite aplicar la exención con la mera acreditación que la aeronave arrendada ha sido utilizada en la navegación aérea internacional. Igualmente se sostuvo que tal interpretación resultaría contraria al Derecho Comunitario.

Tercero.

En la referida fecha del 9 de diciembre de 2013 fue dictado Acuerdo por la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que venía a confirmar la cuota tributaria propuesta por el actuario, elevándose los intereses de demora exigidos a 2.837.165,91

€, lo que elevaba el importe de la deuda tributaria a 14.181.284,23 €, desglosándose aquella deuda para cada una de las 24 liquidaciones correspondientes a los 24 periodos mensuales regularizados, siendo la mayor de éstas, la correspondiente al periodo de septiembre de 2008, por importe de 2.219.566,49 €, de los que 1.753.643,84 € se corresponden con la cuota y 465.922,65 € con los intereses de demora.

En aquel acuerdo, inicialmente se confirmó la procedencia de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Por lo que hace al fondo del asunto, se concluye a la vista de los Convenios suscritos entre el Reino de España y los diferentes estados que resultan de aplicación al caso, así como por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, que los pagos por arrendamientos de aeronaves a casco desnudo constituyen rendimientos del capital mobiliario (cánones) a los que aluden los artículos 12 de cada uno de los Convenios aplicables, estando sujetas tales rentas a la obligación de practicar la correspondiente retención. Respecto a la eventual exención de tales rentas en el IRNR, se dice que la misma está condicionada a la utilización de la aeronave en la navegación aérea internacional, no existiendo en el contenido de la norma referencia a porcentaje alguno, por lo que se considera correcta la propuesta del actuario. Se dice igualmente que la Dirección General de Tributos se ha pronunciado expresamente sobre esta cuestión en su resolución nº 1481/99 de 10/08/99.

Se señala en aquel acuerdo que idéntica cuestión a la ahora regularizada ya lo fue con relación al mismo sujeto pasivo en acuerdo de 30/10/2008 (referido a los periodos mensuales de 200-2003), habiendo sido confirmado por resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 30/03/2012 (RG.2508/2009), a la que se remite el acuerdo.

En cuanto a la denunciada vulneración del Principio de libre prestación de servicios garantizado por los tratados constitutivos de la UE, se señala en aquel acuerdo que esta cuestión ya fue objeto de estudio en aquella resolución de este Tribunal de 30/03/2012, remitiéndose a lo allí fallado al respecto. Dicho acuerdo consta notificado en fecha 16 de diciembre de 2013.

Cuarto.

En fecha 13 de enero de 2014 la representación de la interesada formuló la presente reclamación económico-administrativa contra aquel acuerdo, siendo asignado el número de expediente **RG. 225/2014**.

Puesto de manifiesto el expediente administrativo, la representación de la actora presentó escrito en fecha 14 de abril de 2014 conteniendo, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por incumplimiento de las reglas de duración de las actuaciones inspectoras, por un doble motivo:

1) En primer lugar, por la improcedencia del Acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones, a) porque no se encontraría justificada aquella ampliación atendiendo a las circunstancias concurrentes, ya que la comprobación, ni era compleja ni requería gran cantidad de medios, y b) porque aquel acuerdo adolece de falta de motivación. Igualmente se señala que aquel acuerdo se adoptó una vez habían finalizado las actuaciones por lo que hace al concepto del IRNR, citando en este sentido la STS de 7 de febrero de 2014.

2) Interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por lo que hace al concepto del IRNR, por plazo superior a seis meses. Se sostiene que desde la aportación de la correspondiente documentación en diligencia de 28/06/2012 la Inspección ya podía haber practicado la correspondiente regularización por el IRNR, por lo que concurre aquella interrupción injustificada de actuaciones. Las posteriores diligencias, referidas a otros conceptos impositivos, no deben producir la interrupción de la prescripción.

- Respecto del fondo del asunto, se alega en primer lugar la procedencia de la exención establecida por el artículo 14.1.g) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, sin que deba ésta aplicarse proporcionalmente, como considera la Inspección, respecto de aquella parte del arrendamiento que se corresponde con tráfico aéreo internacional. Para la aplicación de la exención basta que la aeronave arrendada se utilice en la navegación internacional.

En cualquier caso, ante el silencio de la norma a este respecto, véase que la normativa del IVA entiende que una compañía se dedica a la navegación aérea internacional cuando más del 50 % de la distancia total recorrida en los vuelos por todas las aeronaves se corresponde a navegación internacional. A modo ilustrativo, se citan diferentes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos en los que para solventar un asunto correspondiente a un tributo, se remite a la normativa de otro para definir conceptos que no vienen definidos en la propia norma del tributo en cuestión.

En definitiva, se dice que se impone la interpretación literal de aquel precepto, la sistemática (acudiendo a la normativa del IVA en lo que hace a la calificación de la navegación aérea internacional), e incluso la

interpretación lógica (no tiene sentido que la tributación del arrendador no residente se vea condicionada por el uso que el arrendatario haga de aquella aeronave).

- La modificación operada en aquel precepto discutido por la Ley 2/2010, lo es con objeto claramente aclaratorio, como así se infiere de las correspondientes enmiendas introducidas en el Senado en la tramitación parlamentaria de dicha norma. Esa finalidad aclaratoria es plenamente compatible con la ampliación de la exención que contempla dicha modificación legal, al contemplarse la exención 'también' a las aeronaves no destinadas a la navegación internacional siempre que la compañía, en su conjunto, opere mayoritariamente en vuelos internacionales.

- Tanto el Modelo de Convenio (acudiéndose a los Comentarios del mismo), como los propios Convenios de doble imposición aplicables al caso y la normativa interna, excluyen de la categoría de 'canon' a las rentas procedentes del arrendamiento de aeronaves.

- De sostenerse las tesis de la Inspección, el artículo 24.2 del TRLIRNR vulneraría el Derecho Comunitario, en tanto que la base imponible coincidiría con el importe íntegro percibido, sin posibilidad de deducir gasto alguno, lo que supone una vulneración del principio de libre prestación de servicios recogido en los Tratados de la CE, en tanto que supone la discriminación de aquellas empresas dedicadas al arrendamiento de aeronaves, residentes en otros estados miembros, respecto de aquellas otras residentes en España que sí verían reducida la base imponible en los correspondientes gastos. Y a ello no obsta que tal discriminación se produzca únicamente al tiempo de practicar la correspondiente retención, en tanto que el propio TJCE advierte que el hecho de que el no residente deba acudir posteriormente a un procedimiento de devolución de lo ingresado en exceso puede obstaculizar la prestación de servicios.

- Para el caso que se considerase que no se aprecia contradicción entre la normativa interna citada y aquellos preceptos del Tratado de la CE, insta la interesada la elevación de cuestión prejudicial al TJCE.

De acuerdo con lo anterior, se solicita se dicte resolución anulando el acto administrativo impugnado; subsidiariamente, que se ordena la retroacción de las actuaciones a fin de que se dicte nueva liquidación incorporando los gastos en que han incurrido los acreedores comunitarios, a efectos del cálculo de la retención; subsidiariamente, que se plantee una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para el supuesto de que ese Tribunal albergue alguna duda sobre la incompatibilidad denunciada entre el artículo 24.2 del TRLIRNR con los artículos 49 a 55 (antiguos 59 a 66), del Tratado de la CE.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que la reclamación económico-administrativa ha sido interpuesta en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

El presente expediente se contrae a determinar la procedencia del acuerdo de 9 de diciembre de 2013 de la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de RETENCIONES A CUENTA. IMPOSICIÓN NO RESIDENTES, liquidaciones comprensivas de los periodos de liquidación mensuales correspondientes a los años 2008 y 2009.

Tercero.

Insta inicialmente la representación de la actora la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante aquella liquidación, por entender que se ha incumplido el plazo máximo de duración de las actuaciones, dada la improcedencia del acuerdo de ampliación del plazo máximo decretado por el Inspector Jefe, en tanto que: 1) tal ampliación del plazo no se encuentra justificada atendiendo a las circunstancias del caso, puesto que la comprobación, ni era compleja ni requería gran cantidad de medios, y, 2) porque aquel acuerdo adolece de falta de motivación.

Igualmente se aduce la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por lo que hace al concepto del IRNR, por plazo superior a seis meses, en tanto se sostiene que con la aportación de la correspondiente documentación en diligencia de 28/06/2012, la Inspección ya podía haber practicado la

correspondiente regularización por el IRNR; señalando que las posteriores diligencias, referidas a otros conceptos impositivos, no deben producir la interrupción de la prescripción.

Respecto de las alegaciones formales que invoca la actora, debemos recordar que la limitación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras se introduce en nuestro ordenamiento con carácter novedoso por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableciéndose en su artículo 29 la limitación de doce meses para que aquéllas finalicen, advirtiéndose, no obstante, que la concurrencia de determinadas circunstancias (la complejidad de las mismas o el descubrimiento de actividades no declaradas), bien pudiera dificultar que tales actuaciones finalicen en aquel plazo, con las claras consecuencias que ello provocaría en la Hacienda Pública, esto es, en el interés de todos los ciudadanos que con sus impuestos contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos, como predica el artículo 31.1 de la CE. El desarrollo reglamentario de aquel precepto hay que buscarlo en el artículo 31.ter del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, adicionado por el Real Decreto 136/2000.

Ese marco normativo disponía la facultad de la Administración Tributaria de ampliar aquel plazo general de doce meses, hasta en otros doce, de advertirse la concurrencia de las causas previstas por la norma, ampliación ésta que igualmente estará sujeta a un procedimiento específico, en el que, previa notificación al interesados de la propuesta en ese sentido del actuario que desarrolla las actuaciones, y vistas las alegaciones por el contribuyente presentadas, se dicte el correspondiente acuerdo por el órgano competente para liquidar.

Dicho lo anterior, lo cierto es que el marco normativo que resulta aplicable en el presente caso está configurado por la Ley 58/2003, General Tributaria, y el artículo 184 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007. Dispone el citado artículo 150.1 de la LGT, en términos literales prácticamente idénticos a los de la anterior Ley 1/98, que, *“las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses ...”*, tras lo que el mismo precepto señala en su siguiente párrafo que:

“No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice”.

Aquel desarrollo reglamentario al que se refiere la norma legal, hay que buscarlo en el referido artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, según el cual, *“se entenderá que las actuaciones revisten complejidad en los siguientes supuestos:*

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito territorial.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

e) Cuando el obligado tributario esté sujeto a tributación en régimen de transparencia fiscal internacional o participe en una entidad sujeta a un régimen de imputación de rentas que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

f) Cuando el incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales del obligado tributario o la desaparición o falta de aportación de los libros o registros determine una mayor dificultad en la comprobación.

g) Cuando se investigue a los obligados tributarios por su posible intervención en una red o trama organizada cuya finalidad presunta sea defraudar o eludir la tributación que corresponda u obtener indebidamente devoluciones o beneficios fiscales. En especial, se incluirá en este supuesto la investigación de tramas presuntamente organizadas para la defraudación del Impuesto sobre el Valor Añadido vinculadas a las operaciones de comercio exterior o intracomunitario.

h) Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o

entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas.

i) Cuando la comprobación se refiera a personas o entidades relacionadas económicamente entre sí que participen en la producción o distribución de un determinado bien o servicio, siempre que la actuación inspectora se dirija a la comprobación de las distintas fases del proceso de producción o distribución.

j) Cuando para comprobar la procedencia de aplicar un beneficio fiscal sea necesario verificar el cumplimiento de requisitos o regímenes tributarios previstos para otro tributo”.

Así, se establece la facultad de la Administración Tributaria de ampliar aquel plazo general de doce meses, en hasta otros doce, de advertirse la concurrencia de cualquiera de las causas tasadas por la norma (ésta dispone que, “se entenderá que las actuaciones revisten complejidad en los siguientes supuestos: ...”), ampliación ésta que igualmente estará sujeta a un procedimiento específico, en el que, previa notificación al interesado de la propuesta en ese sentido del actuuario que desarrolla las actuaciones, y vistas las alegaciones por el contribuyente presentadas, se dicte el correspondiente acuerdo por el órgano competente para liquidar. Valga señalar que, respecto al anterior marco reglamentario (art. 31 ter del RD 939/1986), esa norma reglamentaria tasa de manera similar los supuestos en los que se considera la concurrencia de actuaciones de especial complejidad, sin más que suprimir la exigencia de la “... necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación ...”, que se recogía en la norma derogada en relación a los supuestos tasados que se considerasen en cada caso.

Dicho lo anterior, lo cierto es que el caso analizado exige igualmente tener bien presente que las actuaciones seguidas por la Inspección en el caso que nos ocupa tenían alcance general, extendiéndose a los conceptos impositivos del Impuesto sobre Sociedades, IVA, Retenciones Rdtos del Trabajo/Profesionales, Retenciones Rdtos mobiliarios, Retenciones Arrendamientos inmov., Retenciones a Cta Imposición no residentes, Declaración Anal Operaciones y Declaración Recapitulativa Entrega y Adquisición intracomunitaria de bienes, por los periodos allí indicados. Además, se añadía en aquella comunicación que,

“La presente comunicación se dirige a la entidad ... DOMINANTE del GRUPO 148/02, en su condición de representante del mismo Los ejercicios a comprobar por el Impuesto sobre Sociedades (régimen de consolidación fiscal), son 2007, 2008, 2009 y 2010”.

Así, nos encontramos ante unas actuaciones inspectoras que tenían aquel alcance general, por todos aquellos conceptos impositivos y periodos, actuaciones éstas que son únicas frente al mismo contribuyente, por lo que la ‘especial complejidad’ (medida o cuantificada en términos de concurrencia de alguna o algunas de las causas tasadas por aquel artículo 184), cabe predicarla de cualquier actuación ‘parcialmente considerada’ a la que se enfrente la Inspección en aquellas actuaciones de carácter general, en tanto que, estando en presencia de un procedimiento único, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones afectará a todo el procedimiento, que, repetimos, es único. En este sentido, véase como la lectura de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009 (recurso nº 185/2007), disipa cualquier duda interpretativa que hubiera al respecto; en aquel asunto, frente al recurso interpuesto por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, contra el citado Real Decreto 1065/2007, entre otros aspectos, frente al artículo 184.1, aduciendo que, “tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora”, sentencia el Alto Tribunal (Fundamento Noveno), que:

“Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Cuarto.

Hechas las anteriores consideraciones, véase que en la propuesta del actuuario de 26 de diciembre de 2012 de ampliar el plazo de duración de actuaciones, tras recordarse los diferentes conceptos impositivos y periodos que comprendían aquellas actuaciones así como las diligencias de constancia de hechos extendidas hasta entonces, se dice que “se aprecia la concurrencia de las siguientes circunstancias determinantes de una especial complejidad:

1.- "El volumen de operaciones declarado por la sociedad X..., S.A.", de 5.475.751.261 €, 4.406.589.784 € y 4.782.200.149 € en los ejercicios 2008, 2009 y 2010, respectivamente.

2.- "Los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria realizada por el Grupo de Sociedades se realizan tanto dentro como fuera del ámbito territorial de la sede de este Equipo Nacional de Inspección".

3.- "El número de registros de los diarios contables (datos imprescindibles para la comprobación del I. sobre Sociedades y de todos los demás citados) de cada ejercicio son muy numerosos, según se cuantifica a continuación, lo que resulta especialmente complejo", siendo este número de 9.631.403 registros en 2007, 10.225.654 en 2008, 10.807.602 en 2009 y 11.070.141 de registros en 2011.

4.- "Se están comprobando, entre otros temas, la valoración dada por la empresa a los billetes utilizados por los empleados y otro tipo de personas con derecho a los mismos bajo condiciones especiales, por motivo de convenios colectivos u otro tipo de acuerdos. Esta comprobación es dificultosa ya que el número de billetes a los que tienen derecho son numerosos y de muy diferentes tipos, y su comparación con el resto de billetes vendidos por la empresa (en cuanto a tarifas etc.), es extraordinariamente voluminoso, lo que implica un esfuerzo informático muy grande en el tratamiento de los ficheros y en la discriminación de los datos de los mismos".

5.- "Además la gran cantidad de personal hace más compleja la comprobación del punto anterior, ya que el derecho a la utilización de los citados billetes se reparte entre dicho personal, cuyas cifras" resultan ser de entre 30.000 y 37.000 personas para el periodo comprobado.

Sorprende en este punto que, frente a la fuerte crítica que en esta vía hace ahora la actora acerca de la improcedencia de aquel acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones, no hubiera formulado oposición alguna frente a aquella propuesta del actuuario instructor, ni tan siquiera posteriormente, una vez formalizada el Acta, ante el Inspector Jefe. Comportamientos 'no razonables' como estos (en palabras del Tribunal Supremo), no han pasado desapercibidos para de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, que, en sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009), discutiéndose acerca de la procedencia del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, y, no habiéndose formulado por el contribuyente oposición alguna al referido acuerdo ante la Inspección, se sostiene por aquella Sala que:

"Interesa poner de relieve, en primer término, que cuando el recurrente se le dio audiencia para que alegara lo que tuviera por conveniente sobre la procedencia de ampliar el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no formuló alegación alguna contra esa ampliación, lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia. Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento.

Por eso, no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación" (el subrayado es de este Tribunal).

No habiéndose formulado alegación alguna frente a aquella propuesta, en fecha 2 de enero de 2013 el Inspector Jefe dictó acuerdo por el que se ampliaba el plazo de duración de las actuaciones por otros doce meses, lo que fue notificado a la interesada en fecha 4 de enero de 2013. En dicho acuerdo se insiste en lo ya expresado en la anterior propuesta, considerándose la concurrencia de los supuestos previstos en la normativa aplicable al caso que se cita, añadiéndose la circunstancia de que el sujeto pasivo forma parte de un Grupo en el Impuesto sobre Sociedades, debiéndose desarrollar las actuaciones simultáneamente para ese concepto impositivo y el resto, dado que las magnitudes a considerar en un impuesto tienen evidente incidencia en los otros, y viceversa.

En el presente caso, ya no sólo el importante volumen de operaciones del obligado tributario tiene cabida en los supuestos tasados por las normas citadas, sino la existencia de operaciones entre sociedades vinculadas (las integrantes de aquel Grupo), exige la realización de actuaciones en el seno de aquéllas, situación ésta igualmente tasada entre los supuestos que habilitan aquella ampliación del plazo. Además, la propia tributación del Grupo en régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades constituye un supuesto tasado por la norma como actuación que reviste una especial complejidad.

El juicio que acabamos de exponer está en total consonancia con la posición que mantiene la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto, que aparece expuesto de modo especialmente significativo en la

Sentencia de 25 de marzo de 2011 (Rec. de Casación 57 /2007), tanto por su amplia recopilación de la doctrina sentada hasta ese momento, que matiza, como por haber sido reiterada, frente a la postura minoritaria que se expone en su voto particular, por sentencias posteriores dictadas en el mismo tipo de supuestos. En el Fundamento de Derecho Tercero leemos lo siguiente:

"Ciertamente, la argumentación no es prolija, pero sí suficiente para comprender su exacto sentido y su posible válida integración en el supuesto legal.

La parte plantea la cuestión en una doble perspectiva, la formal, relativa a si el acuerdo de ampliación exterioriza la motivación, y la material, referente a si lo expresado en ella se constituye en el presupuesto suficiente que la Ley impone para hacer lícita la ampliación.

Respecto al primer punto, resulta obvio que la Inspección exterioriza una motivación que es la que implícitamente acoge la sentencia recurrida, cuando alude a la "complejidad atendiendo al volumen de operaciones" y a que "la ampliación a que se refiere dicho acuerdo afecta a las entidades que forman el grupo consolidado, DDD como principal III y LLL". Son precisamente a esos extremos los que menciona la justificación del acuerdo administrativo de ampliación:

a) ser el volumen de operaciones en todos los ejercicios superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades (en millones de pts).

1994 198.748
1995 242.217
1996 258.770

b) tratarse de un Grupo de Sociedades en régimen de consolidación fiscal constituido por un conjunto de cuatro sociedades.

Prescindiendo, por insustancial, de contabilizar una empresa más que las tres realmente concernidas, evocaremos aquí lo que en sentencia de 31 de mayo de 2010 hemos manifestado sobre la concreta cuestión del contenido material de la motivación de la prórroga, después de recitar el texto del artículo 29-1 de la Ley 1/1998 :

"Fácilmente se comprende que la Administración sólo puede usar esa potestad en tales tesituras y que, además, si así lo decide debe explicitar las razones que le impulsan a hacerlo, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general y demorar el tiempo de las actuaciones por un plazo superior al inicialmente previsto, con el límite siempre infranqueable de veinticuatro meses. Esta es una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican. Responde al espíritu de la Ley 1/1998 y viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992, donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 . Esta exigencia de motivación, que no aparecía expresa en la Ley 1/1998, fue explicitada en la vía reglamentaria. En efecto, la nueva ordenación de los procedimientos tributarios derivada de dicha Ley forzó la modificación del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que se llevó a cabo mediante el Real Decreto 136/2000, de 4 de (BOE de 16 de febrero), cuya disposición final primera dio nueva redacción al artículo 31 , incorporando, entre otros, el artículo 31 ter. Esta norma, amen de facilitar determinadas pautas interpretativas para llenar de contenido los conceptos jurídicos indeterminados <<actuaciones que revistan especial complejidad>> y <<ocultación por el contribuyente de algunas actividades empresariales o profesionales>> (apartado 1) y de diseñar el procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación (apartado 2, párrafo primero), exige que este último sea motivado (apartado 2, párrafo segundo)."

Es por eso que la sentencia nos instruye de que:

"En consecuencia, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona. Así lo hemos entendido en las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06 , FJ3º), 18 de febrero de 2009 (casación 1932/06, FJ 4º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , JF 4º).

La sentencia insiste sobre la exigencia de pormenorizar la motivación en torno al caso concreto para que el que se amplía el plazo y nos dice que:

"Resulta insuficiente, pues, la concurrencia abstracta de uno de los casos previstos en el artículo 31 ter, apartado 1 .a), para considerar complejas las actuaciones (como tampoco permitiría calificar de <<no complejas>> unas por la simple circunstancia de que no estuviera presente ninguno de esos casos), sino que es menester analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué en el supuesto controvertido las actuaciones de comprobación e inspección son complicadas por el hecho de que, como acontece en el asunto litigioso, la sociedad hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar cuentas. La motivación no puede reducirse a una simple exigencia formal de recoger en el acto administrativo, de modo formulario, la indicación de la causa legal en que se ampara dicha ampliación, sino que se requiere, además, que esté materialmente legitimada la Administración para acordar la ampliación, agravando con ello la situación jurídica del sujeto pasivo, al que se le impone un plazo superior al inicialmente previsto en la ley; esta justificación sólo se produce válidamente cuando se consignan y razonan fundadamente, aun de forma sucinta, las razones en virtud de las cuales no se ha podido razonablemente completar el procedimiento en el plazo regularmente establecido.

Ninguno de los argumentos ni de las nociones básicas que nos ofrece la sentencia cuyo texto parcialmente reproducimos merece ser retocado: tal como en ella quedó escrito, así consideramos que es la interpretación adecuada sobre el conjunto normativo aplicable a cualquier supuesto de ampliación del plazo de comprobación por parte de la Inspección, incluido su particular aserto sobre la insuficiencia de acreditar la complejidad por la simple circunstancia de que el sujeto pasivo hubiese declarado un volumen de operaciones superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas.

Ahora bien, todo esto admitido, su aplicación casuística impone también la aceptación de que la constancia de ciertos datos manifiesta de por sí, como hecho notorio, que sus consecuencias en orden a clarificar las circunstancias concurrentes para una exacta determinación de la deuda tributaria suponen la "complejidad especial" impuesta por la Ley para hacer lícita la ampliación del plazo. Tal es, a nuestro definitivo juicio, el caso que contemplamos. En el expediente enjuiciado por la sentencia que evocamos los datos que se exponían para justificar la ampliación eran los de que la sociedad tenía un volumen de operaciones en cada uno de los tres años inspeccionados del entorno de los veinte mil millones de pesetas, lo cual calificamos insuficiente, sin el aditamento de alguna otra particularidad, para justificar la "complejidad especial" exigida por la norma.

En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad.

En contra se nos arguye por la entidad recurrente que con posterioridad, con cifras de negocio asaz más elevadas, la Inspección liquidó en solo ocho meses. Sin duda es un hecho relevante, pero sin fuerza bastante para hacer ineficaz nuestro argumento, a la vista de que no nos constan las circunstancias que determinaron que en el segundo caso se le hubiera hecho más fácil a la Inspección su labor, aunque no cabe ignorar el dato de que la experiencia de la primera quizás facilitase la agilidad de la segunda" (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

La sentencia parcialmente reproducida es reiterada por las posteriores Sentencias de 25 de mayo de 2011 (Rec. de Casación 1360/2007) y 01 de junio de 202011 (Rec. de Casación 855/2007). Esta última, indica que:

"Ya esta Sala ha señalado en sus sentencias de 25 de marzo y 25 de mayo de 2011 que:

<<"En el caso que ahora enjuiciamos se agregan unos elementos fácticos que claramente exceden del manejo en el anteriormente citado: no estamos ante una sola sociedad, sino ante un Grupo Consolidado de tres y su volumen anual de operaciones alcanza a más de doscientos mil millones de pesetas en la actividad de distribución y comercialización de alimentos. Son estos datos -no mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de complejidad especial en el examen de la documentación con trascendencia fiscal que no puede destruirse con la simple referencia a que la Administración "se limitó a consignar la cifra de ingresos". Las cifras son importantes y en ocasiones su enunciado es suficiente como para acreditar un cambio sustancial, ciertamente cualitativo, en la valoración de la cantidad y sus consecuencias en orden a su complejidad".>>

El motivo debe desestimarse con base en esta doctrina, pues la consideración de que Shell España tiene actividades e instalaciones en todo el territorio nacional, que se trata de un Grupo consolidado complejo, con un volumen de sus operaciones superior al requerido para auditar las cuentas de las sociedades, permite colegir las dificultades de su inspección, al estar en el supuesto previsto en el artículo 29.1.a) de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, y 31 ter.1 a) 1º del Reglamento de la Inspección de los Tributos “.

Del mismo modo, en la Sentencia de 04 de julio de 2011 (Rec. de Casación 683/2009), se argumenta que:

“En la primera queja, el «Banco PPP» defiende, contrariamente a lo sustentando por la sentencia recurrida, que en el presente caso el equipo inspector no justificó por qué el hecho de que su volumen de operaciones excediera de 6.000.000 de euros o que sus actividades se desarrollaran en sucursales abiertas en varias provincias hacían la comprobación concreta de especial complejidad,(...) revelando el automatismo que se sigue en la práctica administrativa para acordar la ampliación, con desconocimiento de los principios de celeridad y eficacia que deben presidir cualquier actuación administrativa. (...)

Fácilmente se comprueba cómo para la Sala de instancia el volumen de operaciones del «Banco PPP» o el hecho de que desarrollara su actividad en todo el territorio nacional son sólo indicios de la especial complejidad de las actuaciones, puesto que los pone en relación con otras circunstancias objetivas, como son que la comprobación versara sobre conceptos impositivos generales, no sobre elementos aislados de su situación tributaria, y que abarcara varios impuestos y ejercicios.

Por consiguiente, la sentencia impugnada no contraviene la doctrina sentada por esta Sala sobre la motivación de la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras [véanse, por todas, las sentencias de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º) y 2 de febrero de 2011 () (casación 57/07, FJ 3º)], conforme a la cual, no basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el artículo 29.1 de la Ley 1/1998 menciona para que proceda la ampliación del plazo; resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso, exteriorizando las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta. Ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona.*

(...) La actuación de la Administración ha de ser eficaz, así lo impone el artículo 103.1 de la Constitución Española, pero la celeridad no es el único parámetro a considerar para lograr dicho objetivo, ni siquiera es el más importante, como parece dar a entender la entidad recurrente.”

() Podría existir un error al identificar la fecha, ya que el Recurso de casación 57/07 se falló en la Sentencia de 25 de marzo de 2011, cuyo FJ 3º hemos reproducido en esta misma Resolución.*

El mismo criterio se ha plasmado en la sentencia de 14 de octubre de 2011 (recurso nº 391/2009), que consideró motivado un acuerdo de ampliación basado en las siguientes circunstancias:

“1.- Volumen de las operaciones de los ejercicios comprobados (1994 a 1997), superior al requerido para la obligación de auditar las cuentas de las sociedades, recogiendo a continuación en millones de pesetas dicho volumen. 2. - Por lo que respecta a los ejercicios 1995 y 1996, el hecho de formar parte “NNN” del Grupo de Sociedades 29/1995, en calidad de entidad dominante, de un Grupo en Régimen de Tributación Consolidada. A la vista de las circunstancias expresadas, y de que el Inspector-Jefe aceptó la propuesta, decidiendo la ampliación, debemos entender que el acuerdo dictado al efecto está suficientemente motivado, tal como se decidió para supuesto análogo en la Sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 2011 (recurso de casación número 2885/2006)”.

En la misma línea, la sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009), indica en su Fundamento de Derecho Cuarto, que:

“Podrá discutirse si tales referencias son o no suficientes. Pero es evidente que se mencionan como causas justificativas de la ampliación circunstancias previstas legalmente (obsérvese que al hablar de la cuantía se añade otro dato más que no ha sido objeto de análisis, el de que el volumen de operaciones hace obligatoria la necesidad de censurar las cuentas). Pero con independencia de lo anterior es indudable la complejidad de las actuaciones llevadas a cabo, -circunstancia que no necesariamente se conoce en los 6 primeros meses- como lo acreditan los siguientes hechos (...)”

Además, véase que toda aquella jurisprudencia concurre en supuestos en los que resultaba de aplicación el derogado Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por RD 939/1986, en su redacción dada por el Real Decreto 136/2000, norma ésta que contemplaba en su artículo 31 Ter que, “a estos efectos, sin perjuicio de su necesaria apreciación a la vista de las circunstancias del caso concreto objeto de comprobación,

podrá considerarse que las actuaciones revisten una especial complejidad cuando ...”, exigencia ésta que no se recoge en el citado artículo 184 del RD 1065/2007, aplicable al caso ratio temporis, por lo que, en mayor medida, a la vista de aquella jurisprudencia, debe confirmarse la procedencia de aquel acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras.

Valga señalar igualmente, a la vista de la propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones realizada por el actuario y el posterior acuerdo del Inspector Jefe, y a la vista de la jurisprudencia trascrita, que se impone rechazar el alegato de ausencia de motivación de aquel acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, debiéndose hacer eco nuevamente este Tribunal del que califica el Tribunal Supremo como comportamiento poco leal de quien, pudiendo manifestar en su día, ante la propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, todo aquello que convenía a su Derecho -más aún la ausencia de motivación que ahora le imputa-, guardara silencio para, ahora, pretender la anulación de todo el procedimiento, fundándose en una falta de motivación que, extrañamente, ni apreció ni alegó entonces ante el Inspector Jefe. Como se señala en aquella sentencia del Alto Tribunal de 22 de diciembre de 2011 (recurso nº 6688/2009):

“Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional. (El dicho del derecho inglés acerca de tener las manos limpias cuando se invoca la equidad es perfectamente aplicable al caso). No parece ser leal la postura de quien preguntado sobre la procedencia de un acto de evidente trascendencia en el procedimiento, no manifiesta, al menos, reservas sobre su validez, para luego, en vía jurisdiccional, sostener que aquello sobre lo que fue preguntado en el procedimiento administrativo es, nada menos, que una causa de anulación del procedimiento”.

Quinto.

Sostiene igualmente la representación de la actora la improcedencia de aquel acuerdo de ampliación de actuaciones, por cuanto éste se adoptó cuando ya se habían desarrollado las actuaciones de comprobación por lo que hace al IRNR (que sitúa la interesada en la fecha de formalización de la diligencia de constancia de hechos nº 4, el 28/06/2012), por lo que tal acuerdo no produciría efectos respecto dicho concepto impositivo, señalándose en pro de sus alegatos la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 7/02/2014 (recurso n.º 4368/2010). Ligado con lo anterior, sostiene paralelamente la representación de la actora la prescripción del derecho de la Administración a girar aquella liquidación, en tanto las actuaciones inspectoras por lo que hace al IRNR quedaron interrumpidas desde aquel 28 de junio de 2012, hasta la formalización del Acta por el IRNR el 22 de octubre de 2013.

Respecto a la afirmación de la reclamante, que sostiene que las actuaciones inspectoras respecto del IRNR ‘finalizaron’ el 28 de junio de 2012, valga recordar que compete al actuario que instruye las actuaciones, no a los contribuyentes ni a sus representantes, fijar el momento de finalización de la correspondiente instrucción inspectora mediante la formalización de la correspondiente propuesta de regularización contenida en el Acta oportuna, todo ello, claro está, supeditado a que por el Inspector Jefe no se acuerde completar el expediente (art. 187 y 188 del Real Decreto 1065/2007). Así, compete a la Inspección la decisión de cuándo se dan por finalizadas las actuaciones inspectoras para cada uno de los conceptos impositivos objeto de las mismas, esto es, en qué momento se procede a dar por comprobada la situación tributaria de los sujetos pasivos para cada uno de los conceptos impositivos objeto de las actuaciones, a la vista, tanto de los datos, antecedentes y pruebas obrantes en el expediente instruido, como, obviamente, de los que se considere que se puedan o no obtener en un futuro y puedan o no tener trascendencia para dicha comprobación. Esa decisión de cuándo finalizar las actuaciones para un concepto impositivo, de marcado carácter discrecional (dentro de los límites establecidos por la norma), cabe enmarcarla en las propias actuaciones de los órganos de la AEAT que tienen encomendada la labor de comprobar que el sistema tributario estatal y aduanero se aplica con generalidad a todos los obligados tributarios.

Dicho lo anterior, valga anticipar que resulta superfluo o estéril entrar a analizar el planteamiento de la actora (quien sostiene que la actuación ‘parcial’ por lo que hace al concepto que aquí nos ocupa ‘finalizó’ en aquel 28 de junio de 2012 con la formalización de la correspondiente diligencia de constancia de hechos), ya no sólo por lo señalado en el párrafo anterior, sino porque resulta erróneo entender las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección como la suma de distintos procedimientos independientes, uno por cada uno de los conceptos impositivos objeto de comprobación. Así, viene siendo criterio reiterado de este Tribunal (entre otras, resoluciones de 30 de marzo de 2012, RG.2508/2009; 16 de febrero de 2012, RG-6030/2010; 5 de octubre de 2011, RG-4350/2010; 17 de febrero de 2011, RG.5543/2009; 27 de enero de 2011, RG-2260/2010; 30 de abril de 2009, RG 4365/2008 o 28 de octubre de 2005, RG 3032/2003), el considerar que las actuaciones inspectoras se hallan sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único, *“en el sentido de afirmar que la comprobación*

inspectora que abarca los conceptos impositivos y períodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección. Es decir, la normativa reguladora fija unos plazos máximos, en este caso para culminar las actuaciones inspectoras desde que se inician, este plazo se refiere a las actuaciones inspectoras tomadas en su totalidad, como el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica y que tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. (...) en todo caso son liquidaciones que resultan de una misma actuación inspectora y las dilaciones que se produjeron en el transcurso de las mismas afectan a todos los tributos a los que ésta se extendiese”.

En este mismo sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en su sentencia de 30 de mayo de 2002 (recurso nº 934/1999), donde se cuestionaba una liquidación practicada por el concepto de Retenciones IRPF de los ejercicios 1988 a 1990, señala en su Fundamento de Derecho Cuarto:

“... B) Que la actuación inspectora no puede examinarse desde la perspectiva de las Retenciones, sino con un carácter global o general, por cuanto la misma objetivamente se extendía a diversos tributos y subjetivamente a diversas empresas, sin que del examen conjunto de las actuaciones se deduzca un intento de abandono por parte de la Inspección, sino más al contrario una lógica conexión y sucesión entre las diversas diligencias inspectoras que afectaban indistinta y alternativamente a los diversos tributos cuya regularización se pretendía...”.

El principio de procedimiento único fue objeto de pronunciamientos contradictorios durante la vigencia de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre, si bien tales contradicciones han sido zanjadas por la Sentencia de 13 de enero de 2011 del Tribunal Supremo, que, recopilando su jurisprudencia anterior y reconociendo vacilaciones en este punto, concluye (Fundamento de Derecho Quinto, letras B) a E), lo siguiente (subrayados añadidos por este Tribunal) :

“Ciertamente, el contenido de estas diligencias revela que en ellas se requirió información y se examinaron aspectos que nada tenían que ver con el tributo y periodos a que se contrae el presente recurso de casación, a saber, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994. Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de fecha 30 de mayo de 1997, y que fueron los siguientes: Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994; Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1992 (de junio a diciembre), 1993 y 1994; declaración anual de operaciones con terceros, ejercicios 1992, 1993 y 1994; e, Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 1993 y 1994. Y esta circunstancia, conforme a nuestra jurisprudencia, resulta determinante para rechazar que haya existido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras que aprecia la Sala de instancia. (...)

Como ya hemos señalado, en virtud de nuestra doctrina general, no existiría interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas desde el 30 de junio de 2000 hasta el 11 de mayo de 2001, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con FCC, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.(...)

“F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo.” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Ninguna duda ha tenido el Alto Tribunal para procedimientos inspectores que, como el que aquí nos ocupa, se han iniciado después de la entrada en vigor, el 1 de julio de 2004 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, por así desprenderse de lo dispuesto por el artículo 150 de la vigente Ley General Tributaria, como así interpreta el propio Tribunal Supremo en la sentencia ya citada en la presente resolución de 4 de marzo de 2009 (recurso nº 185/2007). Frente a lo recogido por el último inciso del artículo 184.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en el sentido de extender la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a todos los conceptos y periodos a los que se extienda el procedimiento), la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, impugnó el referido inciso, aduciendo, como ya se ha señalado, que, “tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora”. Frente a aquel alegato, el

Tribunal Supremo tuvo ocasión de argumentar aquello que ahora nos atañe, esto es, la existencia de un único procedimiento a la luz de la LGT. Así, en su Fundamento Noveno concluyó que:

“Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección”.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento” (el subrayado es de este Tribunal).

Cabe señalar que el mismo criterio que el reproducido ha sido reiterado por el mismo Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de junio de 2011 (recurso nº 3331/2006).

Cualquier duda a este respecto de lo señalado por la Ley 58/2003, General Tributaria, queda mitigada con lo recogido por el artículo 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, según el cual:

“Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento”.

Así, puede citarse la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2009, en la que se afirma de manera categórica, en su Fundamento de Derecho Noveno, el carácter unitario del procedimiento inspector, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos impositivos. Dicho pronunciamiento, al juzgar la adecuación del artículo 184.1 del Real Decreto 1065/2007 a la Ley 58/03 General Tributaria, señala que:

“Se cuestiona, finalmente, el último inciso que señala que (...). Concretamente, se aduce que tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora.

Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses". (el subrayado es de este Tribunal).

En el mismo sentido hay que citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, que a la vista del artículo 150 de la Ley 58/2003 y del artículo 184.1 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1065/2007, manifiesta que:

"El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento. (...) Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento."

Lo anterior impone rechazar la presente argumentación de la interesada, sin necesidad de entrar a verificar y analizar el contenido concreto de las diligencias de constancia de hechos que se extendieron en aquellas actuaciones tras el 28 de junio de 2012, toda vez que estamos ante un procedimiento único, que tiene por objeto la comprobación de diferentes conceptos impositivos, por lo que no pueden considerarse más que interrupciones injustificadas que afecten al procedimiento, no a uno de los conceptos impositivos comprobados en el seno de aquel procedimiento único.

Sexto.

Negada la afirmación de la actora, acerca de la 'finalización' de las actuaciones inspectoras por lo que hace al IRNR el 28 de junio de 2012, decae la pretensión de la interesada de declarar la anulación del correspondiente acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones de fecha 2 de enero de 2013, por haberse adoptado una vez habían 'finalizado' tales actuaciones.

Citaba la reclamante en sustento de sus tesis, la STS de 7 de febrero de 2014. Tal pronunciamiento, ni constituye jurisprudencia por no verse precedido de otro en el mismo sentido, ni, como se verá, sus hechos se corresponden con los deducidos en el presente caso.

En aquel asunto (recurso de casación nº 4368/2010), el hecho decisivo que lleva a la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo a negar fuerza interruptiva al acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones, es que el mismo se adopta el 24/07/2002, después de que el actuario hubiera comunicado al contribuyente que se daban por finalizadas las actuaciones por lo que hace al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997, abriendo el periodo de audiencia y otorgando el correspondiente plazo para formular alegaciones (4/06/2002), cuando, además, aquella ampliación del plazo de duración de las actuaciones tiene la clara finalidad de dar cobertura a la ampliación de las actuaciones al concepto impositivo de Retenciones de RCM acordada días antes, el 26/06/2002. En ese orden de cosas, habiendo sido la propia Inspección la que había declarado finalizadas aquellas actuaciones por el Impuesto sobre Sociedades de 1997, niega la Sala que el acuerdo de ampliación del plazo de actuaciones adoptado después de aquella fecha produzca efectos respecto a aquel concepto impositivo (Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997).

Huelga advertir que el supuesto de hecho al que allí se enfrentó la Sala no guarda parecido alguno con el que ahora nos ocupa, de ahí que no cabe ni pueden trasladarse aquellas consecuencias jurídicas al caso ahora analizado.

Séptimo.

Por lo que hace a la cuestión de fondo, debe advertirse que tal cuestión ya fue objeto de análisis por este Tribunal en su resolución de 30 de marzo de 2012 (RG.2508/2009), con ocasión de la regularización practicada por la Inspección al mismo sujeto pasivo aquí reclamante, por el IRNR de los ejercicios 2003/2004 y, valga

anticipar, de suyo es reiterar las argumentaciones allí vertidas en tanto las alegaciones de la interesada no desvirtúan lo allí concluido. Cabe igualmente advertir que frente a aquella resolución formuló la actora recurso contencioso-administrativo que, con el nº 209/2012, fue turnado a su Sección 2ª, sin que conste que a fecha de hoy tal órgano se haya pronunciado al respecto.

Advertido lo anterior, el asunto se contrae a determinar el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas en España por un no residente (en puridad se trata de varios no residentes en España), por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo al sujeto pasivo, durante el periodo que va desde enero de 2008 a diciembre de 2009. La calificación de aquellas rentas determinará, en su caso, la obligación del sujeto pasivo de practicar las correspondientes retenciones por el IRNR, aspecto concreto éste que es el que nos ocupa.

Resultan cuestiones no discutidas por las partes, que estamos en presencia de arrendamientos de aeronaves a casco desnudo, y que los arrendadores de aquellas aeronaves tienen su residencia fiscal en Irlanda, Estados Unidos, Japón así como en las Islas Caimán, operando todos ellos en España sin establecimiento permanente. Luego, como en aquella resolución de 30/03/2012 (RG.2508/2009), la cuestión de fondo controvertida se circunscribe a una discusión estrictamente jurídica, de determinar, sucesivamente, la naturaleza de aquella prestación para discernir acerca de la potestad del estado español para gravar dicha renta y, en su caso, si la misma está exenta y, de no ser así, si debe ser objeto de retención en la fuente.

Como dispone el artículo 4 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante TRLIRNR), que, *“Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución española”*, todo ello en consonancia con lo prevenido por el artículo 7.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (en adelante LGT), según el cual, *“Los tributos se regirán: a) Por la Constitución. b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución. c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución. d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria. e) Por las disposiciones reglamentarias ...”*.

Es por ello que inicialmente deberemos acudir a cada uno de los diferentes Convenios suscritos entre España y cada uno de aquellos estados implicados, para determinar, en atención a la naturaleza de la prestación cuestionada, si el estado español dispone de soberanía -exclusiva o compartida-, para someter a tributación tales rentas.

Ahora bien, en esta tesitura, valga advertir que el estado español no tiene suscrito Convenio en materia de Renta y Patrimonio con todos los países aquí implicados, pues si bien sí lo hay con países como Irlanda, Estados Unidos y Japón, no podemos acudir a él en el caso de los distintos propietarios de aeronaves que arriendan éstas al sujeto pasivo, y que residen en las Islas Caimán, según consta en el expediente. En este último caso, deberemos acudir a la normativa interna para conocer el tratamiento fiscal de las rentas satisfechas por aquellos arrendamientos de aeronaves.

Refiriéndonos en primer lugar a los casos en los que existen aquellos Convenios (Irlanda, Estados Unidos y Japón), valga acudir a los artículos 3, 7, 8 y 12 de los diferentes convenios suscritos entre el estado Español y los países aquí implicados. Tales Convenios recogen en su artículo 3º una regla interpretativa, cual es que en tanto no se defina en el Convenio, cualquier expresión utilizada en el mismo tendrá el significado que se le atribuya en la normativa interna relativa a los impuestos objeto de los Convenios. Su artículo 7º, referido a la renta empresarial, establece la distribución de competencias de esa categoría de renta, recogiendo la advertencia de que cuando la renta en cuestión merezca calificarse o integrarse en algún otro precepto del Convenio, prevalecerá el tratamiento fiscal previsto en aquel otro precepto. El artículo 8º versa sobre las rentas derivadas de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional y, por último, en su artículo 12º se recoge el concepto de cánones o regalías, que viene a integrar las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Alega la interesada que las rentas satisfechas por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo a sociedades residentes en aquellos países constituye renta empresarial, encuadrable en el artículo 7.1 de los citados Convenios y, como tal, debe ser objeto de tributación exclusiva por el Estado en que esté situada la sede de la dirección efectiva de aquellas empresas; esto es, no tributaría por dicha renta al Estado español. Sustenta tal conclusión tanto en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE redactados por el Comité de Asuntos Fiscales, como en la negativa de entender que las aeronaves constituyan *“equipos industriales, comerciales o científicos”*, como recogen los artículos 12.3 de todos aquellos Convenios.

Cierto es que los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al Modelo de Convenio de la OCDE, concretamente a su artículo 8.1 (versiones 1995, 2003 y 2008), disponen que las rentas correspondientes al arrendamiento de aeronaves a casco desnudo participan de la categoría de rentas empresariales del artículo 7. Y, cierto es que, como advierte el propio Comité al formular aquellos comentarios, los Convenios *“son los únicos instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional”* (ya que *“los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros”*), si bien, *“pueden no obstante ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”*.

Dicho lo anterior y, aludiendo a la versión de 2008 de los citados Comentarios, en el nº 5 de los comentarios al artículo 8.1 se dice que:

Las utilidades obtenidas por el arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado, tripulado y equipado deben tratarse de la misma manera que las utilidades del transporte de pasajeros o mercancías. De no ser así caería fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte del sector de transporte marítimo y aéreo. Sin embargo, se aplicará el Artículo 7, y no el Artículo 8, a las utilidades del arrendamiento de buques o de aeronaves a casco desnudo, salvo que

....

La lectura aislada de aquel comentario bien podría sostener las tesis de la actora; ahora bien, obvia la interesada la redacción del Modelo de Convenio sobre la que el Comité hace aquel comentario y, más aún, obvia otros comentarios que apuntan justamente en sentido contrario.

Véase que la redacción del artículo 12 del actual Modelo de Convenio (sobre la que el Comité formuló aquellos comentarios), dista de ser la que recogen los Convenios que resultan aplicables al presente supuesto. El artículo 12.2 del actual Modelo de Convenio, dispone que:

El término “regalías”, en el sentido de este Artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Fácil es observar que dicha redacción omite cualquier referencia a “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos”, categorías éstas de renta que sí recogen por el contrario los convenios de Irlanda, Estados Unidos y Japón, y es a los que hay que estar.

Como explica el propio Comité de Asuntos Fiscales en su comentario nº 9 (2008) al artículo 12.2 del Modelo de Convenio (y, en el mismo sentido, comentario nº 64 al artículo 7):

Mientras la definición del término “regalías”, en el Proyecto del Convenio de 1963 y en el Modelo de Convenio de 1977, comprendía los pagos “por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico”, la mención a dichos pagos en esta definición ha sido suprimida. Habida cuenta de la naturaleza de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluyendo las rentas procedentes del arrendamiento de contenedores, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido excluir estas rentas de la definición de regalías y, en consecuencia, del campo de aplicación del Artículo 12, a fin de asegurar que dichas rentas estén comprendidas dentro de las disposiciones referentes a la imposición de las utilidades de las empresas y de las actividades profesionales comprendidas en los Artículos 5 y 7.

Vista la redacción actual del Modelo de Convenio así como los referidos comentarios, no cabe duda de la interpretación errónea de la actora. Es el propio Comité quien nos informa de la exclusión *“de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluyendo las rentas procedentes del arrendamiento de contenedores”*, del artículo 12, con la finalidad de incluir tal categoría entre las rentas o utilidades de empresas o profesionales, y, una vez excluidas del concepto de canon o regalías, aclara en los comentarios al artículo 8.1 que:

- El arrendamiento de aeronaves a casco desnudo no constituyen rentas o *“utilidades procedentes de la explotación de buques o aeronaves”*, y, congruente con lo señalado en el comentario nº 9 del artículo 12.2, que,

- A las utilidades derivadas del arrendamiento de buques y aeronaves a casco desnudo se aplicará el artículo 7º.

Por tanto, una vez excluidos tales conceptos del artículo 12.2 del Modelo de Convenio, pasando a integrarse como renta empresarial o profesional -según informa el Comité en aquellos comentarios-, éste mismo aclara que las utilidades derivadas de aquel arrendamiento de aeronaves a casco desnudo no se integrarán en el artículo 8º sino que pertenecen a la categoría de rentas empresariales del artículo 7, conclusión ésta que informa de cómo, en las redacciones del Modelo de Convenio de 1963 y 1977, las utilidades por arrendamientos de aeronaves a casco desnudo sí debían calificarse como regalías o cánones (artículo 12), y ha sido una posterior

modificación del Modelo de Convenio la que ha excluido tales utilidades del concepto de canon o regalías para integrarlo como renta empresarial (artículo 7).

Dicho lo anterior, valga decir que el Estado español formuló reserva a aquella redacción del artículo 12.2 del Modelo de Convenio, recogiendo entre las reservas a aquel precepto que *“España se reserva el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de regalías que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores”*.

Octavo.

Frente al acuerdo recurrido, que sostiene que las aeronaves tienen cabida entre los “equipos industriales, comerciales o científicos” a los que se refieren los artículos 12.2 de los citados convenios, la actora entiende que ello no es así, pues no puede identificarse una aeronave con un “equipo industrial”, remitiéndose a la resolución de la Dirección General de Tributos de 13/03/2007 (V0521-07), así como a la de este Tribunal de 4 de abril de 2003.

Cabe decir que la doctrina administrativa en este aspecto es unánime, señalando reiteradamente la Dirección General de Tributos que tales arrendamientos de aeronaves a casco desnudo constituyen equipos industriales a los que se refieren aquellas redacciones de los artículos 12.2 de los Convenios citados, y otros convenios similares. Ya el 10 de septiembre de 1997 la Dirección General de Tributos (nº 1883/1997), sostenía al interpretar el Convenio suscrito entre los Estados de España y Argentina que:

“el arrendamiento de buques a casco desnudo constituye la cesión del uso de un equipo industrial” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Más recientemente puede citarse la resolución de 4 de diciembre de 2007 (V2610/2007), donde, tras reproducirse el artículo 12.3 del Convenio Hispano - Italiano para evitar la doble imposición, se dice que:

el arrendamiento de “embarcaciones deportivas implica la cesión de uso de equipo industrial, comercial o científico, por lo que las retribuciones satisfechas a la empresa consultante tendrán la calificación de cánones del artículo 12 del Convenio Hispano-Italiano” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En esta misma línea, en resolución de 31 de agosto de 2009 (nº V1914/2009) dice aquella Dirección General al respecto del arrendamiento de varios helicópteros a una sociedad residente en Hungría (Convenio suscrito con España el 9 de junio de 1984), que:

“En general, determinados tipos de arrendamiento podrían dar lugar a una renta pasiva derivada del arrendamiento de un bien mueble, lo que supondría la calificación de la renta como canon, puesto que la definición de canon del artículo 12 del Convenio incluye «... el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico». El fletamento, por el contrario, supone la realización de una actividad económica ...” (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

En el mismo sentido se pronuncia la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional; así, en su sentencia de 24 de abril de 2008 (nº recurso 1069/2004), al cuestionarse la tributación de las rentas satisfechas en el periodo 1992-1995 por la demandante a una sociedad residente en Noruega (Convenio suscrito el 25 de abril de 1963), por el alquiler de una serie de helicópteros, se dice en su Fundamento Sexto que:

“La cuestión de fondo a determinar es si los pagos hechos a la sociedad reclamante tienen la consideración de cánones por arrendamiento como considera la Inspección, sometidos, por tanto, a tributación en España o si por el contrario estamos en presencia de ... rendimientos de actividad empresarial, sometidos a tributación exclusivamente en Noruega.

...

Y esos pagos a la entidad tienen claramente el carácter de cánones, según el artículo 12 del Convenio Hispano Noruego para evitar la Doble imposición, de 25 de abril de 1963 (BOE 17 de julio de 1964): «1. ... »

Más adelante, en su apartado 3, define el término cánones, con el que se designa las remuneraciones de cualquier naturaleza pagadas por el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

...

Es claro, por tanto, que estamos en presencia de unos cánones por arrendamiento tal como los ha calificado la Inspección, criterio ratificado por los Tribunales Económico-Administrativos” (el subrayado es de este Tribunal).

Este Tribunal coincide con los pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, al considerar que el arrendamiento de aeronaves o buques a casco desnudo queda delimitado por aquellos artículos de los convenios que hacen referencia a las utilidades derivadas de la cesión de uso de “equipos industriales, comerciales o científicos”.

Por otro lado, el parecer del propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE parece sostener idéntico criterio cuando, en su comentario nº 9 al artículo 5.1 del Modelo de Convenio, expone que, *“el arrendamiento de contenedores constituye un caso particular de arrendamiento de equipos industriales o comerciales”* (de ahí que nos encontremos con numerosas referencias o citas conjuntas en aquellos Comentarios al Modelo al arrendamiento de equipos industriales, comerciales y científicos juntamente con el arrendamiento de contenedores, como en los comentarios nº 9 al artículo 12.2 o nº 64 al artículo 7 del Modelo de Convenio), cuando, simultáneamente, son igualmente constantes las referencias conjuntas al arrendamiento de buques, aeronaves y contenedores (como en las reservas de EE.UU., República Eslovaca, Serbia o Malasia a los artículos 8 y 12 del Modelo de Convenio). Todo ello evidencia que aquel arrendamiento de aeronaves a casco desnudo que ahora nos ocupa se haya plenamente integrado en el concepto de arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, a los que se refieren los diferentes Convenios aquí citados.

Más aún; en la propia normativa nacional se contienen igualmente referencias conjuntas al arrendamiento de buques y aeronaves a casco desnudo así como al arrendamiento de contenedores, como se evidencia de las diferentes normas que desde 1991 han venido a recoger de manera conjunta la exención de tales rentas cuando el arrendamiento de la aeronave o del contenedor tiene por objeto la navegación internacional. Podríamos así citar el artículo 23.3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades (en sus redacciones posteriores a la Ley 31/1990), el 46.1.e) de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 17.e) de la Ley 18/91, del IRPF, el artículo 13.1.f) de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o el actual 14.1.g) del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; en cualquiera de esos casos se recoge la exención de las rentas *“procedentes del arrendamiento ... de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo”*, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Visto que las rentas derivadas del arrendamiento de aeronaves a casco desnudo, satisfechas por un residente a no residentes (Irlanda, Estados Unidos y Japón), tienen plena cabida en el concepto de “arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos” a los que se refieren los artículos 12.3 de los respectivos Convenios, el estado Español podrá someterlos a imposición.

Noveno.

Cumple en este punto abordar el tratamiento fiscal de la misma naturaleza de rentas, las derivadas del arrendamiento de aeronaves a casco desnudo, para el supuesto de arrendador residente en un estado con el que no tiene suscrito el estado Español convenio en esta materia, como es el caso de los diferentes arrendadores de aeronaves residentes en las Islas Caimán que aparecen identificados en el expediente.

Cabe igualmente confirmar en este extremo la procedencia del acuerdo impugnado, toda vez que de acuerdo con la normativa interna, las rentas satisfechas por el sujeto pasivo a aquellos no residentes se entienden obtenidas en territorio español, mereciendo la calificación de cánones o regalías (rendimientos del capital mobiliario).

Así, dispone el artículo 13.1.f) c') del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, que:

Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

...

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

a') Los dividendos y otros rendimientos

b') Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

c') Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

*Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
Equipos industriales, comerciales o científicos.
Cualquier derecho similar a los anteriores”.*

Concluido en los Fundamentos precedentes que el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo merece calificarse como la cesión de uso de ‘equipos industriales, comerciales o científicos’, de la misma manera procede aquí confirmar aquella calificación, de ahí que la renta correspondiente se entienda obtenida en territorio español, quedando sujeta al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Decimo.

Concluido lo anterior, corresponde examinar en este momento, como argumenta la actora, si tales rentas, aún estando sujetas al IRNR, están igualmente exentas del mismo en virtud de lo dispuesto por el artículo 14.1.g) del TRLIRNR, ya que se sostiene que la exención alcanza a la totalidad de la renta siempre y cuando el uso internacional de las aeronaves arrendadas sea mayoritario. Se dice que tanto la interpretación literal de aquel precepto como la finalista, la lógica y la sistemática, conducen a las tesis sostenidas por la actora. Frente a tales tesis se sostiene en el acuerdo impugnado que la referida exención sólo alcanzaría a una parte de las rentas por arrendamiento de aeronaves a casco desnudo, dado que las mismas no están destinadas a la navegación internacional sino que comparten aquel destino con otros vuelos nacionales, de ahí que se señale que el porcentaje de utilización de la aeronave en la navegación internacional determinará el porcentaje de aquella renta exenta.

En el presente caso nos enfrentamos a rentas satisfechas por la actora a no residentes, por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo que se han destinado parcialmente a la navegación aérea internacional. En el Anexo del Acta figura detallado el porcentaje de navegación aérea nacional de cada una de las aeronaves arrendadas, atendiendo al periodo comprobado. Son 68 páginas en las que, para cada periodo mensual comprobado, se identifica el modelo y matrícula de la aeronave, el arrendador, el país de residencia del arrendador, la renta correspondiente al arrendamiento de aquel periodo, identifica el porcentaje de navegación aérea nacional de la aeronave y, por simple multiplicación, la parte de la renta satisfecha que no estaría exenta, sobre la que habría que aplicar el tipo de retención que en cada caso se identifica. Obvia reproducir aquellas 86 páginas del Anexo al Acta, si bien, valga decir que para el primero de los periodos analizados (enero de 2008), se identifican 52 aeronaves con porcentajes de navegación aérea nacional que oscilan entre el 0 % (entre otros, el A-340 de Z..., de Irlanda) y el 58,23 % (B-757, propiedad de W..., de EEUU).

Visto los hechos del caso, no discutidos por las partes, debemos recordar que la controvertida exención venía ya regulada en la redacción que la Ley 31/1990 dio al artículo 23.3.c) de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, refiriéndose entonces al “*arrendamiento o cesión de contenedores o de buques a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima internacional*”. Un año más tarde se extendería aquella exención al arrendamiento de “*buques o aeronaves a casco desnudo utilizados en la navegación marítima o aérea internacional*”, y, con aquella redacción, se mantuvo en la posterior Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (artículo 46.1.e) o en la Ley 18/91, del IRPF (artículo 17.e). Ya desde el primero de enero de 1999 debemos acudir a lo dispuesto por el artículo 13.1 de la LIRNR donde, bajo el epígrafe ‘Rentas exentas’, se dispone que:

“Estarán exentas las siguientes rentas: ...

f) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en el mismo, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional”.

Con posterioridad, el TRLIRNR recogió aquella exención con igual alcance en su artículo 14.1 donde, bajo igual epígrafe referido a las rentas exentas, se dispone que:

“Estarán exentas las siguientes rentas: ...

g) Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión, o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional”.

En la discutida por las partes interpretación de aquellos preceptos, debemos estar a lo dispuesto por el artículo 3.1 del Código Civil y, más concretamente, a lo prevenido por el artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria (antes 23.3 de la Ley 230/1963, General Tributaria), donde, bajo el epígrafe ‘Prohibición de la analogía’

(incardinado en la Sección 3.ª del Capítulo II del Título I, dedicada a la *‘Interpretación, calificación e integración’* de las normas tributarias), se dispone que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Es de ver que, frente al principio general de sometimiento de las rentas obtenidas en España por no residentes (artículos 11.1 de la LIRNR y 12.1 del TRLIRNR, según los cuales *“Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto ...”*), los preceptos cuya interpretación se discute establecen aquella exención para *“las rentas ... procedentes del arrendamiento ... de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional”*; esto es, de manera clara se condiciona la exención de aquellas rentas a que la aeronave objeto de arrendamiento se utilice en la navegación aérea internacional, debiéndose entender por aquélla la que transita entre aeropuertos, alguno de los cuales, o ambos, no está situado en territorio español.

Sostener, como pretende la actora, que la afectación de la aeronave arrendada a alguna ruta internacional suponga la exención de la totalidad de la renta satisfecha por aquel arrendamiento, no tiene amparo alguno en la norma, por lo que debe ser rechazada.

Ante la rotundidad con que la norma limita el supuesto de exención de la renta obtenida por el arrendador no residente, a la *‘utilización de la aeronave en la navegación aérea internacional’*, sólo cabe entender como plausibles aquellas interpretaciones del precepto que, bien atiendan a aquella exención únicamente en el supuesto de *‘utilización de la aeronave en la navegación aérea internacional’*, esto es, que todos los vuelos realizados tengan aquel carácter, o bien, como sostiene la Inspección, entender exenta la parte proporcional correspondiente, cuando se realicen tanto vuelos nacionales como internacionales, entendiendo este Tribunal esta última interpretación como la ajustada a Derecho, atendiendo a las previsiones del artículo 3.1 del Código Civil, a la vista que la gestión del tráfico aéreo bien puede exigir la realización o combinación de ambos tipos de navegaciones, nacional e internacional, sin que por tales exigencias logísticas se pierda el derecho a aquella exención.

Interpreta la actora que basta con que la utilización de la aeronave en vuelos internacionales sea *‘mayoritaria’*, para gozar de la exención de la totalidad de la renta obtenida por la arrendadora no residente. Introduce la interesada un concepto no previsto por la norma, cual es el del carácter *‘mayoritario’* de la navegación internacional, y desliza como interpretación válida la que dice inferirse de un precepto de la normativa del IVA, entendiendo por *‘mayoritaria’* un 50 %. Frente a ello cabe recordar que la normativa reguladora del IRNR no establece porcentaje alguno de afectación de la aeronave, identificándose la exención con la afectación a la navegación aérea internacional.

Aún así, como en el presente caso nos enfrentamos a algunos arrendamientos de aeronaves que se han destinado a la navegación aérea internacional en porcentajes inferiores al 50 %, introduce la actora en su argumentación un nuevo aspecto, el de actividad global de la compañía aérea, y lo hace atendiendo a la exención contemplada por la normativa del IVA (artículo 22. Cuatro. Segundo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido). Dispone el referido precepto de la normativa del IVA, bajo el epígrafe *‘Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones’*, que:

“Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: ...

Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

1.º Las utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en el ejercicio de actividades comerciales de transporte remunerado de mercancías o pasajeros.

2.º Las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

...

A los efectos de esta Ley, se considerará:

Primero. Navegación aérea internacional, la que se realice en los siguientes supuestos: ...

Segundo. Que una compañía está dedicada esencialmente a la navegación aérea internacional cuando corresponda a dicha navegación más del 50 por 100 de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por dicha compañía durante los períodos de tiempo que se indican a continuación:

a) *El año natural anterior a la realización de las operaciones de reparación o mantenimiento, salvo lo dispuesto en la letra siguiente.*

b) *En los supuestos de entrega, construcción, transformación, adquisición intracomunitaria, importación, fletamento total o arrendamiento de las aeronaves, el año natural en que se efectúen dichas operaciones, a menos que tuviesen lugar después del primer semestre de dicho año, en cuyo caso el período a considerar comprenderá ese año natural y el siguiente. ...”.*

No pretende la actora completar o interpretar un término no definido por la normativa reguladora del IRNR, acudiendo a la normativa reguladora de otro tributo que sí define aquel concepto, como es el IVA. Su pretensión va más allá, tratando de aplicar la exención establecida en el IVA, al IRNR, así, en tanto que la exención en el IRNR se configura sobre el supuesto tasado de *“utilización de la aeronave en la navegación internacional”*, en la normativa del IVA, el arrendamiento de aeronaves (sin especificar si éste es ‘a casco desnudo’ o no), se considera operación asimilada a la exportación cuando aquellas aeronaves son *“utilizadas exclusivamente por compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional”*. Véase que en el ámbito del IRNR la exención se configura o delimita respecto a la aeronave en cuestión, sin calibrar o graduar en término alguno aquella afectación, en tanto que en el IVA la exención en la imposición indirecta se configura no ya respecto al destino de la aeronave sino a la actividad del arrendatario, graduándose de manera expresa lo que considera actividad de la compañía *“esencialmente”* destinada a la navegación internacional.

La argumentación de la actora no trata de completar ningún término o expresión no definido por la normativa del IRNR, sino de redefinir, ampliándolo, el ámbito de la exención contemplada en el IRNR según la exención que la normativa tributaria de la imposición indirecta contempla en aquel supuesto. Huelga decir que la circunstancia de que determinada operación o tráfico mercantil está exento de tributación indirecta nada dice o informa de su eventual exención en la tributación directa, o viceversa.

Como ya se pronunció al respecto la Dirección General de Tributos en su resolución de 10 de agosto de 1999 (nº 1481/99):

“El artículo 13.1 f) de la Ley 41/1998, ...

En relación con la exención citada, se consulta el alcance que debe darse a la expresión «utilizados en la navegación marítima o aérea internacional» y, en particular, si son de aplicación, a estos efectos, los criterios establecidos en la normativa del IVA para la calificación del arrendamiento de aeronaves a casco desnudo como operación asimilada a la exportación.

Con carácter general, debe afirmarse que las disposiciones relativas a determinada figura tributaria no son aplicables a los efectos de otra distinta, en tanto la normativa propia de esta última no lo disponga expresamente.

En consecuencia, dado que la normativa reguladora el Impuesto sobre la Renta de no Residentes no contiene tal remisión, ha de considerarse que las definiciones referentes a la navegación aérea internacional contenidas en la normativa del IVA no son aplicables a los efectos de la exención establecida en el artículo 13.1 f) de la Ley 41/1998”

Igualmente dice la representación de la interesada que la tributación del arrendador no puede resultar condicionada por elementos que están fuera del control del mismo, como es que la aeronave se utilice por el arrendatario en mayor o menor porcentaje en la navegación internacional. Este Tribunal no puede tomar dicha argumentación como alegato que combata la argumentación de la Inspección y refuerce las tesis de la interesada, toda vez que, de ser correcto el planteamiento de la actora, tales consecuencias se producen tanto en la interpretación sostenida por la Inspección como por la misma interesada; así, en esa tesitura se encuentra cualquier sociedad no residente que arrienda una aeronave a casco desnudo a una empresa de navegación aérea residente, pues no sabe aquélla si el destino de la misma serán vuelos nacionales o internacionales, o si estos últimos aún existiendo serán ‘residuales’ (en las tesis de la actora), o, más aún, con la nueva normativa, si el porcentaje de utilización en trayectos internacionales en el total de vuelos de la compañía representa más o menos del 50 %.

Undécimo.

Continuando con el análisis de la citada exención, valga decir que la nueva redacción dada por la Ley 2/2010 a aquel artículo 14.1.g) del TRLIRNR, con vigencia desde el primero de enero de 2010, no altera las anteriores conclusiones.

Así, desde el primero de enero de 2010, la redacción del apartado g) del artículo 14.1 del TRLIRNR, según redacción dada por aquella Ley 2/2010, es la siguiente:

“Estarán exentas las siguientes rentas: ...

Las rentas obtenidas en territorio español, sin mediación de establecimiento permanente en éste, procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

En el caso de aeronaves, la exención se aplicará también cuando el grado de utilización en trayectos internacionales represente más del 50 por ciento de la distancia total recorrida en los vuelos efectuados por todas las aeronaves utilizadas por la compañía arrendataria”.

La novedad de la redacción está en aquel segundo párrafo añadido.

Advirtiéndose que aquella redacción no resulta de aplicación al caso que ahora nos ocupa (referido a los periodos incluidos en los años 2008 y 2009), sí debemos destacar que, la vigencia invariable de la anterior redacción durante 20 años o la propia exposición de motivos de la Ley 2/2010 (omitiendo cualquier referencia a una aclaración interpretativa de la norma), invitan a pensar que no estamos ante ninguna aclaración o mejora de redacción de un precepto preexistente, sino ante la ampliación del ámbito objetivo de un supuesto de exención. Y así se evidencia si observamos que aquel nuevo párrafo, no de forma gratuita, establece que, la exención de las rentas obtenidas por no residentes mediante el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo se aplicará, *“también”*, en los casos que allí se describen.

La utilización por el legislador del vocablo *“también”*, aleja cualquier discusión que pudiera sostenerse acerca del carácter aclaratorio de dicha nueva redacción. El término *“también”* nos informa de que, ‘además’ – resulta ciertamente ilustrativo hacerse eco de este sinónimo- del anterior supuesto de exención, se añade uno nuevo por la Ley 2/2010.

Duodécimo.

Visto lo anterior, bien cabe apuntar que haber introducido en el debate el análisis acerca de aquella exención, nos permite retomar el asunto ya analizado en los anteriores Fundamentos Octavo y Noveno, acerca del sometimiento a tributación por el estado español de las rentas por arrendamiento de aeronaves por no residentes sin establecimiento permanente, tanto si estos son residentes en países con los que medie convenio de doble imposición (Irlanda, EEUU y Japón), como lo sean en estados con los que España no haya firmado aquel acuerdo (Islas Caimán). Sostenía la representación de la actora en sus alegaciones que, ni compartía, ni comprendía, las argumentaciones que ya expresó este Tribunal al respecto en su resolución de 30 de marzo de 2012 (RG.2009). Con ánimo de buscar argumentos añadidos a aquella argumentación que puedan hacerla comprensible para la interesada, bien puede acudir a la existencia de aquella exención y a su posterior modificación operada en 2010 como prueba de lo acertado de la argumentación de la Inspección, confirmada por este Tribunal.

Sostiene en sus alegaciones la actora que las rentas satisfechas por el arrendamiento de aeronaves a casco desnudo a sociedades residentes en aquellos países constituye renta empresarial, encuadrable en el artículo 7.1 de los citados Convenios y, como tal, debe ser objeto de tributación exclusiva por el Estado en que esté situada la sede de la dirección efectiva de aquellas empresas; esto es, no tributaría por dicha renta al Estado español sino únicamente al Estado de residencia.

Y, de ser cierto que estamos en presencia de ‘rentas empresariales’ (art. 7.1 de los convenios de doble imposición), ¿para qué aquella exención?. Si aquellas rentas no tributan al estado español por ser rentas empresariales, ¿no resultaría ocioso, superfluo o estéril aquel precepto legal que contempla la exención de unas rentas que no tributan al estado español, y que así viene contemplando la normativa desde hace más de 20 años?; en definitiva, ¿para qué declarar la exención de una renta no sujeta?

La única explicación que ‘pudiera’ ofrecerse ante tamaña incongruencia, sería la de entender que, en la hipótesis que no tributan en España las rentas obtenidas por arrendadores de aeronaves a casco desnudo que residen en países con los que sí existe convenio de doble imposición, la exención contemplada por la normativa interna se establece única y exclusivamente para ofrecer aquel tratamiento fiscal a aquellos otros arrendadores residentes en países con los que no existe convenio de doble imposición. En la actualidad, dados los numerosísimos estados con los que España sí tiene suscrito convenio de doble imposición, aquellos con los que no existe convenio suscrito se circunscriben prácticamente a los denominados ‘paraísos fiscales’, esto es, se estaría argumentando que la finalidad de aquella exención es única y exclusivamente conceder aquella exención a sujetos pasivos residentes en tales ‘paraísos fiscales’, como, entre otros, Macao, Antigua y Barbuda, Mauricio, Bermudas, Emirato del Estado de Bahrein, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Gibraltar, República de Dominica, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Liberia, Islas de Guernesey y de Jersey, Islas Malvinas, República de Seychelles, Isla de Man, Islas Marianas, Islas Salomón, San Vicente y las Granaditas, Sultanato de Brunei, Islas Vírgenes Británicas o Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, todos ellos territorios considerados como ‘paraísos fiscales’. Resultaría un contrasentido que, siendo cada vez más los países que tienen suscrito con España convenios de doble imposición, se establezca por la normativa interna una exención, y se amplíe incluso su ámbito objetivo en el año 2010, para beneficiar cada vez más, casi en exclusiva, a residentes en los denominados ‘paraísos fiscales’, cuando, precisamente, la normativa tributaria viene limitando

o excluyendo de determinados ajustes o beneficios fiscales a las operaciones realizadas con personas residentes en dichos estados (como lo son, sin ánimo de ser exhaustivos, las correcciones valorativas, las rentas exentas, o el régimen especial de fusiones en el Impuesto sobre Sociedades).

Decimotercero.

Por último, sostiene la representación de la interesada que los preceptos que regulan la tributación de no residentes vulnerarían el principio de libre prestación de servicios garantizado en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, al no permitir la Inspección la deducción de los gastos en que incurrió el arrendador, lo que supone un trato fiscal desigual en atención al lugar de residencia del prestador de servicios, al sí admitirse tales deducciones si el arrendador se tratase de un residente en España. Se añade que, precisamente, esta cuestión ha motivado la introducción de un apartado 6º en el artículo 24 del TRLIR para *“favorecer las libertades de circulación de trabajadores, prestación de servicios y movimientos de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario”*, como cita la propia exposición de motivos de la norma que recoge tal modificación. Se citan diferentes pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencias del asunto Guerritse y del asunto Scorpio), señalándose que no admitir la reducción de los gastos directamente relacionados con la prestación de los servicios al tiempo de practicar la correspondiente retención, supone un obstáculo a la libre prestación de servicios en la UE, de ahí que la actuación de la Inspección contraviene los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Se concluye que ello impone completar el expediente para atender a aquellos gastos en que pudiera haber incurrido cada uno de los arrendadores. Además, se insta a este Tribunal al planteamiento de una cuestión prejudicial ante aquel Tribunal, de albergarse alguna duda al respecto.

De entrada cabe advertir que el alegato de la actora, de compartirse por este Tribunal, no alcanzaría a la totalidad de la liquidación aquí cuestionada, pues véase que estamos en presencia de arrendadores de aeronaves que sólo en uno de los casos (Irlanda), resulta ser residente en la Unión Europea.

Hemos de continuar recordando que una alegación semejante a la presente ya fue abordada por este Tribunal en resoluciones de 30/03/2012, RG 2839/2010 y 2508/2010. En aquellas resoluciones se desestimaron las pretensiones de la entidad reclamante, centradas en discutir el acomodo al derecho comunitario de la falta de reflejo en las regularizaciones de los gastos en que incurrieron los arrendadores, lo que entendía que chocaba con lo concluido por varias sentencias del TJUE, postura que entendía que quedaba ratificada por el legislador español que, a través de modificación operada en el artículo 24 del TRLIR por la Ley 2/2010, que había reconocido expresamente la necesidad de deducir los citados gastos a través del nuevo apartado 6º.

Dijo este Tribunal en aquella ocasión que:

“Ahora bien, como ya se ha anunciado, no estamos ante la regularización del IRNR, por lo que no puede estarse a la eventual discriminación que, en su caso, pudiera padecer el arrendador de aquellas aeronaves (residente en la Unión Europea), que deberá tributar en España de acuerdo con lo dispuesto por los correspondientes Convenios y la normativa del IRNR. En el presente caso en que se regulariza la situación tributaria del obligado a practicar aquellas retenciones, deberemos estar a la normativa reguladora de dicha obligación, recogida en el artículo 31 del TRLIR, donde se dispone en su apartado 1º que, “Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen: a) Las entidades, ..., residentes en territorio español. b) ...”.4

Prueba de la inconsistencia del juicio que se pretende en sede del retenedor, la encontramos en la propia modificación normativa señalada por la interesada, pues, al tiempo que la Ley 2/2010 introdujo el nuevo apartado 6º en el artículo 24, se dio nueva redacción al apartado 2º del artículo 31, aquel que dispone la obligación de retención de quienes “satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto”, pasando a disponerse que:

“Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria (...)sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44”.

Dicho precepto venía a identificar la base de cálculo de la retención con la correspondiente deuda tributaria del sujeto pasivo por el IRNR, con la excepción de no considerar determinados gastos en supuestos de prestaciones de servicios y asistencia técnica, así como deducciones consideradas por la norma. La novedad de la redacción operada por la Ley 2/2010 consiste precisamente en excluir del cálculo de la base de retención “lo dispuesto en el artículo 24.6”, en tanto resultan obligaciones tributarias distintas las referidas al retenedor y al propio sujeto pasivo (huelga extender más aún la resolución haciéndose eco de la reiterada jurisprudencia que consolida la autonomía tributaria de ambas obligaciones).”

Hemos de reiterar ahora aquel pronunciamiento, partiendo, como entonces, de la aclaración de una premisa básica, cual es que la regularización aquí abordada es la practicada a la entidad retenedora y, por tanto, es la regularización de una retención. A partir de esta premisa, ha de concluirse lo siguiente.

-En primer lugar, que no es argumento válido frente a la retención que aquí se juzga la modificación realizada por la Ley 2/2010 en el TRLIRNR, ya que tras dicha modificación se practicaría exactamente la misma retención que la que aquí se impugna.

Así resulta, tal y como se afirmó en la Resolución que acabamos de citar de este TEAC, porque al tiempo que aquella reforma viene a admitir la deducción de determinados gastos para la fijación de la base imponible del IRNR del sujeto pasivo residente en otro estado miembro (en nuestro caso, la arrendadora residente en Irlanda), dispone expresamente que tales gastos no reducirán la base a los efectos de determinar la retención procedente.

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

La Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, dedica su artículo Cuatro a introducir determinadas modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, y, la finalidad de las mismas resulta ser la señalada en el apartado IX de la Exposición de motivos de dicha norma, según la cual:

“En relación con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se introducen modificaciones en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, referidas a los artículos 14, 24 y 31 del mismo, que tienen por objeto favorecer las libertades de circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de movimiento de capitales, de acuerdo con el Derecho Comunitario.

Las citadas modificaciones ...

o Por otro lado, se establecen reglas especiales para la determinación de la base imponible correspondiente a rentas que se obtengan sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea”.

o

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

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

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

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

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

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

“39.El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la necesidad de garantizar la eficacia del cobro del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios. En efecto, según el Tribunal de Justicia, el procedimiento de retención y el régimen de responsabilidad que le sirve de garantía constituyen un medio legítimo y adecuado para asegurar la sujeción fiscal de las rentas de una persona establecida fuera del Estado de imposición, y evitar que las rentas de que se trata eludan el impuesto tanto en el Estado de residencia como en el Estado en el que se prestan los servicios (sentencia FKP Scorpio Konzertproduktionen [TJCE 2006, 282] “

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El TJUE acepta que la existencia, o no, de retención sea una distinta técnica de imposición que está justificada en atención a la distinta situación en la que se encuentran entidades residentes y no residentes:

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

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

“49. A mayor abundamiento, además de referirse a situaciones que no son objetivamente comparables, la diferencia de trato derivada de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no proporciona necesariamente una ventaja a las sociedades beneficiarias residentes, pues, por una parte, como destacó el Gobierno belga en la vista, dichas sociedades están obligadas a efectuar pagos anticipados del impuesto de sociedades y, por otra, el tipo de la retención sobre las rentas del capital mobiliario percibido sobre los intereses abonados a una sociedad no residente es netamente inferior al del impuesto de sociedades, cobrado sobre las rentas de las sociedades residentes beneficiarias de intereses.”[1]

La doctrina Truck Center se ha venido reiterando, a contrario, en sentencias posteriores, apoyado en ella el mantenimiento de modalidades de gravamen diferentes para prestadores de servicios residentes no residentes, aunque no alcanza para amparar la ausencia absoluta de gravamen de preceptores residentes. Así, la sentencia del Caso FIM Santander Top 25 Euro Fi, Sentencia de 10 mayo 2012, asuntos acumulados C-338/11 a C-347/11, [2], o la sentencia de 3 junio 2010, en el asunto C-487/08o 2012, de la Comisión Europea contra España.

Aplicando esta doctrina a nuestro caso, encontramos que, igual que sucede den el asunto Truck Center, el tipo de la retención aplicado a las rentas abonada a las sociedades no residentes arrendadoras de las aeronaves “es netamente inferior al del impuesto de sociedades” (parafraseando el juicio vertido en aquella sentencia al comparar una retención del 15% con un tipo general en Bélgica, para los años del pleito, 1994-1996, del 40,2%) en tanto que frente al tipo de retención a cuenta del IRNR del 8 % (para el caso de las rentas aquí analizadas, siendo el perceptor residente en Irlanda), nos enfrentamos a un tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios en cuestión del 35 %.

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

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

“(…) un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente, a los rendimientos de los no residentes, mientras que aplica una escala de gravamen progresiva con un mínimo exento a los rendimientos de los residentes, siempre que el tipo del 25% no sea superior al que sería aplicado efectivamente al interesado, según la escala de gravamen progresiva, a la cantidad resultante de sumar los rendimientos netos y el mínimo exento.”

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

Por último, debe añadirse que no es argumento en contra de lo aquí defendido el hecho de que el legislador español, a través de las modificaciones introducidas por la Ley 2/2012, haya optado por un sistema radicalmente diferente al que tenía anteriormente, en el que expresamente se opta por una solución que, según acabamos de defender, podría considerarse como una discriminación inversa a favor de determinadas rentas obtenidas en España por contribuyentes no domiciliados aquí, ya que se reconoce la posibilidad de deducir de los ingresos íntegros determinados gastos (aunque en un momento posterior a la retención), sin que se aumenten los tipos impositivos que pueden ser aplicables en aplicación de los distintos convenios. Se trata de una opción

legislativa perfectamente compatible con el ordenamiento comunitario, pero que, desde luego, no significa ningún reconocimiento de que la legislación anterior fuese desigual. No indica lo contrario la Exposición de Motivos, que habla de “favorecer libertades de circulación (...)” término que presupone el estímulo o incentivo de la citada libertad de circulación, pero que no presupone que se estén eliminando obstáculos que antes pudieran existir frente a ella.

En el mismo sentido debe citarse la ya mencionada Sentencia X NV, asunto C-498/10, de 18 octubre 2012, de la que resulta, como principio, que la eliminación de una determinada medida por un Estado Miembro no presupone que la medida eliminada deba prejuzgarse como contraria al ordenamiento comunitario[3], juicio que deberá resultar del análisis de sus circunstancias concretas.

En su virtud,

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

ACUERDA:

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

[1] Este subrayado, como los demás que aparecen en las reproducciones de sentencias, se han añadido por este Tribunal.

[2] 43. “Procede desestimar la alegación del Gobierno francés basada en la sentencia de 22 de diciembre de 2008 (TJCE 2008, 342) Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767, apartado 47), según la cual la diferencia de trato de los OICVM residentes y de los OICVM no residentes no hace sino reflejar la diferencia de las situaciones en las que se encuentran esas entidades en cuanto a la recaudación del impuesto. A este respecto, es preciso recordar que, en el asunto en el que recayó la sentencia TruckCenter, antes citada, la normativa nacional controvertida establecía, al mismo tiempo la tributación de determinados rendimientos de origen nacional, tanto de las sociedades beneficiarias residentes como de las sociedades beneficiarias no residentes. Dicha normativa preveía únicamente modalidades de percepción del impuesto diferentes por razón del lugar en que estaba radicada la sociedad beneficiaria que estaban justificadas por la diferente situación objetiva en la que se encontraban las sociedades residentes y las sociedades no residentes. Sin embargo, en los litigios principales, la normativa controvertida no se limita a prever diferentes modalidades de percepción del impuesto en función del lugar de residencia del beneficiario de los dividendos de origen nacional. Al contrario, establece que tales dividendos estarán sujetos a tributación sólo en el caso los OICVM no residentes.”

[3] “38. la posterior renuncia por un Estado miembro a aplicar una medida no puede prejuzgar tampoco ni su adecuación para alcanzar el objetivo buscado ni su proporcionalidad, que deben apreciarse únicamente en relación con el objetivo perseguido”

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.