

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2529/2016 de 29 Nov. 2016, Rec. 3973/2015

Ponente: Maurandi Guillén, Nicolás Antonio.

LA LEY 182482/2016

Casuismo relevante

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Régimen de entidades parcialmente exentas. Sociedad General de Autores y Editores. Ejercicios 2005, 2006, y 2007. Regularización de los Fondos PAC: Provisión de actividades complementarias. Las dotaciones a los Fondos PAC no deben ser considerados aplicación de resultados y sí gasto normativamente exigido. Tributación de aquellos derechos que correspondiendo a los autores de las obras finalmente éstos no ingresan en su patrimonio, de manera que la SGAE se queda con los mismos. Límites a la exención del artículo 121 del TR/LIS de 2004. La finalidad de la exención es no generar carga tributaria por la actividad de gestión colectiva estrictamente implicada en la recaudación de los derechos patrimoniales de la propiedad intelectual que son percibidos por sus titulares. La exención no alcanza a aquellos ingresos que pasan a ser propios de la entidad por prescripción, al no haber sido reclamados por sus titulares.

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por la Sociedad General de Autores y Editores contra la sentencia de la Audiencia Nacional recaída en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005, 2006 y 2007, confirmando la resolución judicial impugnada.

En Contra: CONTRIBUYENTE.

SENTENCIA

En Madrid, a 29 de noviembre de 2016

Esta Sala ha visto el Recurso de Casación que con el número 3973/2015 ante la misma pende de resolución, interpuesto por la entidad SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE), representada por la Procuradora doña Rocío Blanco Martínez, contra la sentencia de 26 de octubre de 2015 (LA LEY 182971/2015) de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm.147/2013). Siendo parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia recurrida contiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

« **FALLAMOS:**

*Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación legal de la entidad **SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE)** contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20/12/2012, a que las presentes actuaciones se contraen, por ser ésta, en los extremos examinados, conforme a derecho.*

Condenamos a la parte demandada al pago de las costas procesales causadas».

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia, por la representación procesal de la entidad SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE) se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, la representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que, tras ser invocados los motivos en que se apoyaba, se terminaba suplicando a la Sala:

«(...) dicte Sentencia por la que se case, anule y revoque la resolución judicial recurrida, con la consecuente anulación de los actos administrativos de los que traía causa».

CUARTO.- La representación procesal de ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, pidió:

«dicte resolución desestimándolo, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria».

QUINTO.- Conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo del presente recurso la audiencia de 15 de noviembre de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Son datos relevantes para entender lo debatido en la actual casación, recogidos en la resolución del Tribunal Económico Central impugnada en el proceso de instancia y en la propia sentencia recurrida, los siguientes:

1.- La SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE) efectuó en los ejercicios 2005, 2006 y 2007 dotaciones a los denominados "Fondos PAC" (provisión de actividades complementarias), concepto que tenía por finalidad atender a la promoción de actividades culturales y asistenciales, realizadas por el obligado tributario.

La promoción de las actividades culturales y asistenciales se nutre de dos clases de recursos financieros: los fondos de titularidad fiduciaria y los fondos de titularidad plena.

Estos últimos (fondos de titularidad plena), al tratarse de fondos cuya titularidad corresponde al obligado tributario se contabilizan como ingresos y la dotación a los Fondos PAC por estos fondos se carga en una cuenta de gasto.

Los ingresos correspondientes a los diversos conceptos que integran los fondos de titularidad plena ascendieron a 10.697.246,41€ en el ejercicio 2005, a 12.998.493,17 € en el ejercicio 2006 y a 14.504.232,54 € en el ejercicio 2007.

Los gastos por dotaciones a los Fondos PAC originadas por dichos ingresos arrojaron un importe de 10.807.447,60 € en el ejercicio 2005, 13.086.458,93 € en el ejercicio 2006 y 14.504.232,54 € en el ejercicio 2007.

Las diferencias en los ejercicios 2005 y 2006 obedecen a que también se dotaron a los Fondos PAC ingresos correspondientes al alquiler de un inmueble.

2.- La SGAE, al considerar que dichos ingresos y gastos correspondían a actividades exentas, en sus liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades practicó dos ajustes extracontables, uno positivo y otro negativo, por importe de 10.807.477,60 € en el ejercicio 2005, 13.086.458,93 € en el ejercicio 2006 y 14.504.232,54 € en el ejercicio 2007.

3.- Los tres ejercicios mencionados fueron objeto de comprobación y la Inspección consideró que los ingresos de los que procedían los denominados fondos de titularidad plena derivaban de la

realización de actividades económicas y, por tanto, no se encontraban amparados por la exención prevista en el artículo 121 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (LA LEY 388/2004) (TR/LIS 2004), por lo que declaró improcedentes los ajustes negativos que SGAE había realizado por este concepto; así como la procedencia de incrementar las bases imponibles declaradas en 10.807.477,60 € en el ejercicio 2005, 13.086.458.93 € en el ejercicio 2006 y 14.504.232,54 en el ejercicio 2007.

También consideró que no procedía regularizar el ajuste positivo efectuado en los gastos por los importes dotados a los fondos PAC procedentes de los fondos de titularidad plena, por tratarse de una aplicación de resultados no deducible fiscalmente, puesto que la entidad no estaba obligada por norma legal a dotar fondos PAC con recursos de titularidad plena.

4.- Como consecuencia de todo lo anterior (y de otras propuestas de la Inspección que no han sido controvertidas en el proceso de instancia) se dictaron los correspondientes acuerdos de liquidación (notificados el 25 de marzo de 2011 los correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 y el 30 de marzo de 2011 el correspondiente a 2007).

Las liquidaciones practicadas fueron las siguientes:

Ejercicio 2005

Base imponible comprobada: 12.970.124,68 €

Cuota del acta: 2.858.836,48 €

Intereses de demora: 711.823,49 €

Deuda total a ingresar: 3.570.659,97 €

Ejercicio. 2006

Base imponible comprobada: 19.002.793,24 €

Cuota del acta: 3.799.519,52 €

Intereses de demora: 815.483,92 €

Deuda total a ingresar: 4.615.003,44 €

Ejercicio 2007

Base imponible comprobada: 21.360.257,03 €

Cuota del acta: 4.505.384,57 €

Intereses de demora: 661.491,24 €

Deuda total a ingresar: 5.166.875,81 €

5.- El 7 de junio de 2011 se acordó el inicio de tres expedientes sancionadores, por entender que alguno de los hechos que motivaron la incoación de las Actas de disconformidad podrían ser constitutivos de infracción tributaria tipificada en los artículos 191 (LA LEY 1914/2003) y 195 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003), General Tributaria (LGT 2003 (LA LEY 1914/2003)).

Un acuerdo de 16 de noviembre de 2011 confirmó la última propuesta de la Inspección para el ejercicio 2005 sobre la existencia de una Infracción grave tipificada en el artículo 191 LGT por importe de 333.680,77 € y una infracción grave tipificada en el primer párrafo del artículo 195.1 LGT por importe de 298.698,45 € ; de lo que resultaba, tras deducir el remanente de 52.003,69 € de la sanción impuesta en otro expediente una deuda a ingresar en concepto de sanciones correspondientes al ejercicio 2005 de 578.372,52 €.

Otro acuerdo de 16 de noviembre de 2011 confirmó la última propuesta de la Inspección para el ejercicio 2006 sobre la existencia de una Infracción grave tipificada en el artículo 191 LGT por

importe de 287.911,67 € y una infracción grave tipificada en el artículo 195.1 LGT por importe de 809.604,33 €; de lo que resultaba una deuda a ingresar en concepto de sanciones correspondientes al ejercicio 2006 de 1.097.615,00 €.

Y un tercer acuerdo de 16 de noviembre de 2011 confirmó la última propuesta de la Inspección para el ejercicio 2007 sobre la existencia de una Infracción grave tipificada en el artículo 191.1 LGT por importe de 524.899,98 € y una infracción grave tipificada en el artículo 195.1 LGT por importe de 244.307,57 €; de lo que resultaba una deuda a ingresar en concepto de sanciones correspondientes a ese ejercicio de 769.207,55 €.

6.- Los acuerdos de liquidación y sanción antes mencionados fueron objeto de las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por resolución de veinte de diciembre de 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central.

7.- El proceso de instancia fue iniciado por SGAE mediante un recurso contencioso-administrativo dirigido frente 2012 del Tribunal Económico-Administrativo Central; recurso jurisdiccional que fue desestimado por la sentencia de 26 de octubre de 2016 que es objeto de el actual recurso de casación.

SEGUNDO.- El recurso de casación que aquí debe enjuiciarse ha sido también interpuesto por la SGAE y lo apoya en los motivos que más adelante se analizarán.

Mas su debido estudio exige dejar constancia previa, además de los datos reseñados en el anterior fundamento de derecho (FJ), de la delimitación del litigio que hizo la sentencia recurrida y los razonamientos desarrollados en ella para justificar.

Así se hace seguidamente.

TERCERO.- La sentencia recurrida delimitó en su FJ tercero las cuestiones suscitadas en el debate jurisdiccional y las posiciones sostenidas por una y otra parte litigante en los términos siguientes.

I.- Posición de parte demandante.

Hizo una inicial refería al limitado objeto de su impugnación.

«Poner de relieve que la actora, y así se constata en su escrito final de conclusiones, tal y como anunció debidamente a la Sala, la impugnación de la resolución del TEAC tiene carácter parcial en la medida que se impugna parte de las liquidaciones correspondientes al IS de los ejercicios 2005, 2006, y 2007 relativa a la regularización de los Fondos PAC, de tal modo que lo que se discute es la regularización relativa a los ingresos de titularidad plena obtenidos por la SGAE y su dotación a los Fondos PAC» .

Expuso a continuación su planteamiento principal.

«(...) Las alegaciones de la actora sistemáticamente son:

Mi representada es una asociación sin ánimo de lucro, no declarada de utilidad pública, que realiza actividades de carácter social o de interés general, y que está sometida con carácter obligatorio al régimen de entidades parcialmente exentas regulado en Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) (en adelante, TRLIS) Así lo ha establecido el Tribunal Supremo en diversas Sentencias, entre las que se encuentra la de 9 de mayo de 2005 y la del 29 de septiembre de 2011 a las que mi representada ha hecho referencia a lo largo del presente procedimiento.

De acuerdo con el artículo 121 del TRLIS (LA LEY 388/2004), la renta percibida por este tipo de entidades en determinados supuestos tiene la consideración de renta exenta a efectos del Impuesto, lo cual implica practicar un ajuste extracontable negativo por estos conceptos a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Adicionalmente, y como consecuencia de lo anterior, el propio régimen establece que, a parte de los gastos que tienen la consideración de no deducibles fiscalmente en el régimen general del IS, tal y como establece el artículo 14 del TRLIS (LA LEY 388/2004), las entidades sometidas a este régimen especial deberán realizar un ajuste extracontable positivo por el importe de determinados gastos a los que no se les otorga el carácter de deducibles, fundamentalmente por su vinculación a la renta previamente declarada exenta, con la finalidad de evitar una doble "no tributación" por parte de estos sujetos pasivos mediante la deducibilidad de gastos que, de un modo u otro, están directamente relacionados con rentas exentas.

En la medida en que los ingresos derivados de las prescripciones se consideran exentos a efectos del IS, esta parte procedió a realizar un ajuste extracontable positivo en las liquidaciones de los ejercicios objeto de comprobación en concepto de gastos asociados a los Fondos PAC, por cuanto se trata de gastos relacionados con ingresos exentos, en virtud de lo dispuesto por el artículo 122.2.a) del TRLIS (LA LEY 388/2004)».

Finalmente, se refirió a su planteamiento subsidiario:

«No obstante lo anterior, en el supuesto de que los ingresos derivados de los recursos de titularidad plena fueran considerados ingresos computables, el gasto relacionado con los mismos y asociado a los Fondos PAC debería ser, en cualquier caso, fiscalmente deducible en la medida en que (i) se trataría de gastos que no serían imputables a rentas exentas, (ii) no nos encontraríamos ante ninguno de los supuestos relativos a los gastos no deducibles a efectos del IS y (iii) se trata de gastos que tienen carácter obligatorio en la medida en que han sido impuestos por el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (en adelante, TRLPI (LA LEY 1722/1996)). Es decir, habría que admitir la deducibilidad de la provisión en el momento de su dotación o, en su caso, con motivo de la aplicación del saldo de la misma a los fines para los que ha sido constituida/dotada.

En este sentido, conviene recordar que nos encontramos ante gastos que son, en todo caso, necesarios para el desarrollo de la actividad por tratarse de gastos ineludibles e inevitables por cuanto mi representada no puede elegir el destino de sus ingresos, el cual le viene impuesto por Ley».

II.- La posición de la Administración la describió así:

«Por la Abogacía del Estado se esgrimen sistemáticamente los siguientes argumentos:

- Primero.- Sobre el tratamiento tributario de los ingresos derivados de los derechos prescritos para los titulares de los mismos.

- En el caso de autos se trata de la tributación de aquellos derechos que correspondiendo a los autores de las obras finalmente éstos no ingresan en su patrimonio, de manera que la SGAE se queda con los mismos.

- La SGAE considera que se trata de ingresos a título lucrativo, no procedentes de su actividad empresarial, que deberían quedar exentos de tributación conforme al art 121.l.b) TRLIS (LA LEY 388/2004).

- Los mencionados ingresos se recaudan por la SGAE en el ejercicio de la explotación económica que le es propia. Debería abonarlos a los autores acreedores de los derechos pero, finalmente, por razón de diversos motivos que imposibilitan dicho pago, se queda con los mismos como ingresos propios.

- Por lo tanto, son ingresos que derivan de su actividad empresarial, que ingresan en su patrimonio en la fecha en la que los autores ya no pueden exigir su cobro.

- La exención del art 121.l.b) sólo se predica de las liberalidades recibidas por la SGAE con la finalidad de facilitar su actividad, que también reviste un cierto interés público.

- La actora pretende hacer una interpretación extensiva de una exención tributaria, cuando en esta materia rige la interpretación teleológica restrictiva.

- *Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) -que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts. 3.1 (LA LEY 1/1889) y 4.2 del Código Civil (LA LEY 1/1889) - la que establece el criterio restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la exceptuación singular de la obligación general de contribuir -generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art 31.1 CE (LA LEY 2500/1978) - que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.*

- **Segundo. No Deducibilidad de las dotaciones realizadas a los fondos PAC :**

Las cantidades destinadas a dotaciones por encima de sus importes legales constituyen liberalidades, que no se pueden considerar gastos deducibles, conforme al art 14.1.e) TRLIS (LA LEY 388/2004).

Las dotaciones minoran los ingresos de un ejercicio y, por lo tanto, disminuyen el beneficio, base imponible del Impuesto de Sociedades.

Sólo pueden admitirse como gastos deducibles tributarios en cuanto legalmente sean admitidas como imprescindibles para que la cuenta de resultados de una imagen fiel del patrimonio y los resultados de una empresa.

Desde luego no puede admitirse que una empresa pueda por mera decisión interna, atribuir el carácter de gastos deducibles a dotaciones por encima de su mínimo legal, al socaire de textos imprecisos de disposiciones legales no tributarias. En tal caso se permitiría a las sociedades alterar por mera decisión interna la base imponible del Impuesto de Sociedades».

CUARTO.- La sentencia "a quo" rechazó en su FJ cuarto la tesis demandante sobre la exención de los denominados "ingresos de titularidad plena", y lo hizo a través de las consideraciones que continúan.

1.- Se refirió a los presupuestos normativos invocados por la parte actora; a que el problema principal era determinar si los ingresos derivados de los "fondos de titularidad plena" respondían o no al ejercicio de una actividad empresarial; y analizó de manera especial las adquisiciones derivadas de la prescripción.

Lo hizo así:

«La actora fundamenta que ingresos de titularidad plena deben considerarse exentos en el Impuesto sobre Sociedades en aplicación del artículo 121, apartado 1, letra b) del TRLIS (LA LEY 388/2004).

El artículo 121 del TRLIS (LA LEY 388/2004) "Rentas exentas", aplicable a las entidades parcialmente exentas del artículo 9 apartado 3 de dicho texto legal, establece lo siguiente:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

En concreto, y en lo que aquí interesa, se trata de ver si los ingresos derivados de los "fondos de titularidad plena" responden o no al ejercicio de una actividad empresarial.

*Específicamente los Estatutos de la SGAE contemplan las **prescripciones**, en el mismo artículo 81, letra f) como "derechos repartidos y no identificados sus derechohabientes, transcurridos cinco años desde su reparto sin que hayan sido reclamados por aquéllos" y letra g) "derechos repartidos e identificados sus derechohabientes, no reclamados por los mismos dentro del plazo de quince años desde su reparto".*

Se nos dice que **el patrimonio que la actora conserva en su activo como mero poseedor fiduciario, pasa a formar parte del patrimonio propio** de la misma **como consecuencia de la figura de laprescripción**, esto es por el transcurso de 5 o 15 años, y en la medida que son adquisiciones a título lucrativo, las cantidades objeto de prescripción están exentas en tanto que traen su causa del cumplimiento del objeto o fin específico de la entidad.

Soporte normativo de la actora, en orden a su naturaleza, y sus Estatutos:

- Real Decreto Legislativo 1/1996 (LA LEY 1722/1996), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (en adelante TRLPI (LA LEY 1722/1996)), en su artículo 151 , determina que en los Estatutos de las entidades de gestión de los derechos reconocidos en la propia Ley, deberán determinarse el objeto y fines de la entidad en cuestión, "que será la gestión de los derechos propiedad intelectual, especificándose aquellos que se vayan a administrar".

- Estatutos:

artículo 5. Son fines de la sociedad:

- a) El ejercicio y la administración de los derechos patrimoniales de autor.
- b) La promoción cultural de las obras para la revaporización y difusión del repertorio social.
- c) La promoción de actividades o servicios de carácter asistencial en beneficio de los socios.

Artículo 6.

"El fin principal de esta Sociedad es la protección del autor, del editor y demás derechohabientes en el ejercicio de los siguientes derechos, mediante la eficaz gestión de los mismos..."

Artículo 11.

"Las funciones que ejercerá la SGAE para la consecución de dicho fin principal. Entre ellas, se incluye la "recaudación y en su caso fijación mediante tarifas generales, convenios sectoriales o contratos individuales, de las remuneraciones reconocidas al autor, al editor y demás derechohabientes en la Ley" y el consecuente "reparto de los derechos recaudados y de las indemnizaciones percibidas conforme a lo dispuesto en estos Estatutos"».

2.- Para dar respuesta a la cuestión anterior invocó la STS de 7 de mayo de 2013 (casación 3433/2010), que reitera y reproduce lo ya razonado en la STS de 4 de octubre de 2012 (casación núm. 2290/2008 (LA LEY 154016/2012)).

De ella transcribe, entre otras, las siguientes declaraciones:

«Como hemos señalado, la recurrente, a través del primer motivo de casación, defiende la tesis de los rendimientos de la actividad de AIE constituyen un pasivo para dicha entidad, porque su actividad respecto de terceros se lleva a cabo por cuenta de los representados, a quienes pertenecen los derechos.

Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto que, como consecuencia de esa actuación, insistimos que por cuenta y en interés de terceros, los ingresos recaudados por las Entidades Gestoras se perciben como pasivo o cuentas a pagar, por lo que no deben considerarse ingresos propios a efectos del Impuesto de Sociedades y sin que puede oponerse a ello que el ingreso tiene su origen en derechos de los que en el momento de producirse, al menos en algunos casos, se desconoce quien es su titular o que en otros pueda producirse la prescripción.

En el primer caso, como sostiene la recurrente, solo existe una situación de pendencia, con una titularidad meramente interina, de conservación, gestión y administración, **y una titularidad preventiva, a favor de los artistas, verdaderos titulares de los derechos** sobre la masa; en cuanto a la prescripción -de la que el actuario cita el caso de un famoso artista-, su existencia demuestra la ajeneidad del derecho y su consumación, por el transcurso de cinco años, da lugar a la

consideración de ingreso para la Entidad gestora, según lo dispuesto en el artículo 55 de los Estatutos, tal como reconoce en su informe el Inspector actuario.

Finalmente, esta misma Sala ha abundado en la consideración de titular de los derechos de propiedad intelectual, que solo pertenecen al autor y no a la sociedad gestora, en la sentencia de 17 de septiembre de 2009 (Recurso de Casación 6603/2003 (LA LEY 212252/2009)), aun cuando sea referida a las entregas de derechos satisfechas por la Sociedad General de Autores a sociedades gestoras no residentes, y a las que la Inspección aplicó el tipo de retención del 25%, al no quedar identificados los titulares de los derechos».

3.- Desde la normativa y doctrina jurisprudencial anterior concluye lo siguiente:

«A modo de conclusión, a la vista de la normativa expuesta y antecedentes jurisprudenciales, podemos concluir acorde a la Administración tributaria que deben considerarse ingresos procedentes de la actividad empresarial (la ordenación de medios por cuenta propia para la obtención de esos ingresos, la localización, recaudación y custodia de los mismos) realizada por la SGAE todos aquellos que se deriven de la labor realizada por la sociedad tendente a recaudar, gestionar y repartir los derechos de gestión colectiva obligatoria y respecto de los cuales se pueda predicar la titularidad de la sociedad, incluidos los ingresos que se denominan como "prescripciones".

Hay pues una serie de ingresos que se adquieren de forma inmediata tras la labor recaudatoria de los derechos, en concepto de deducciones y otros que permanecen contabilizados como pasivo exigible, primero como derechos recaudados pendientes de reparto y luego como derechos repartidos del año correspondiente, hasta que los titulares perciban dichos derechos o bien, en base a las estipulaciones contenidas en los Estatutos de la entidad, sean reconocidos como ingresos de la misma».

QUINTO.- El rechazo a la tesis de la parte demandante sobre las "Dotaciones realizadas a los Fondos PAC" lo explicó la recurrida sentencia de la Audiencia Nacional en su FJ quinto, de este contenido:

«Dotaciones realizadas a los fondos PAC.

El artículo 155 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (LA LEY 1722/1996) al tratar la Función social y desarrollo de la oferta digital legal, establece en su número 1 que:

Las entidades de gestión, directamente o por medio de otras entidades, fomentarán:

- a) La promoción de actividades o servicios de carácter asistencial en beneficio de sus miembros,
- b) la realización de actividades de formación y promoción de autores y artistas, intérpretes y ejecutantes, y

2. Las entidades de gestión deberán dedicar a las actividades y servicios a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, por partes iguales, el porcentaje de la remuneración compensatoria prevista en el artículo 25, que reglamentariamente se determine.

El artículo 25. Compensación equitativa por copia privada, establece:

2. Serán beneficiarios de esta compensación los autores de las obras señaladas en el apartado anterior, explotadas públicamente en alguna de las formas mencionadas en dicho apartado, conjuntamente y, en los casos y modalidades de reproducción en que corresponda, con los editores, los productores de fonogramas y videogramas y los artistas intérpretes o ejecutantes cuyas actuaciones hayan sido fijadas en dichos fonogramas y videogramas. Este derecho será irrenunciable para los autores y los artistas intérpretes o ejecutantes.

Por su parte el artículo 90 de los Estatutos establece:

Financiación de las actividades y dotación de la Fundación Autor.

1.- Para la financiación de las mencionadas actividades, dotación de las fundaciones que puedan

crearse y ayuda a estas últimas, la Junta Directiva constituirá un fondo que se nutrirá de los siguientes recursos:

a) De un 10 por 100, como máximo, de los derechos recaudados por sus miembros, exceptuada de tal recaudación la correspondiente a los conceptos que se mencionan en los apartados b) y c) siguientes y los derechos procedentes del extranjero.

b) De un porcentaje de los derechos que hayan de remitirse al extranjero, cuya cuantía será la que permitan los correspondientes contratos de representación con las sociedades u organizaciones de autores.

c) De un 20 por 100 de la cantidad recaudada en concepto de remuneración por copia privada, salvo que el Gobierno, reglamentariamente, fije otro porcentaje. La cantidad señalada se destinará necesariamente por partes iguales a las actividades de carácter asistencial y a las de formación y promoción de autores.

d) De las cantidades que procedan en aplicación del artículo 160.2 de la Ley de Propiedad Intelectual .

e) De las donaciones que reciba la Sociedad con destino a las actividades mencionadas, sin perjuicio de lo que dispongan al efecto los donantes.

f) De las cantidades destinadas a la promoción de música sinfónica.

g) De los rendimientos provenientes de las actividades culturales a que se refiere el artículo 88, en tanto sean desarrolladas directamente por la Sociedad.

h) De los intereses financieros de las cantidades que integren este fondo.

i) De los fondos que han sido destinados por la Junta Directiva a esta finalidad en las siguientes fechas: 18 de noviembre de 2003, 20 de enero de 2004 y 15 de marzo de 2005. Así como también de los fondos que, con carácter anual, sean traspasados a la Fundación Autor, suscribiendo el oportuno contrato programa de actividades.

2.- La entidad ejecutará de forma preferente las actividades previstas en el Título VI a través de la Fundación autor.

Una vez determinada la normativa a tener en consideración, la cuestión en este caso tiene alcance meramente interpretativo de la misma.

En este sentido citar la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de Abril. 2014 , en cuanto en la misma se entiende de interés la referencia que ésta realiza en orden a la interpretación de los beneficios fiscales, en el sentido siguiente sobre a:

"interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil (LA LEY 1/1889) , el cual incluye como criterio de interpretación el de "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Dicho lo anterior entendemos que es cierto que la norma a interpretar no admite una laxitud como la que se pretende, incluir la previsión del artículo 155 del TRLPI (LA LEY 1722/1996) que establece que " Las entidades de gestión deberán dedicar a las actividades y servicios a que se refiere el apartado anterior, por partes iguales, el porcentaje de la remuneración compensatoria prevista en el artículo 25 de esta Ley que reglamentariamente se determine.", por lo que la dotación legal obligatoria se

determina respecto de los denominados fondos de titularidad fiduciaria, nunca con cargo a los denominados fondos de titularidad plena.

En definitiva, la interpretación que realiza la actora es contraria a la propia norma de la que deriva, lo dispuesto en los Estatutos así como lo acordado por la Junta Directiva en el marco de las competencias que aquellos le confieren, obliga a la SGAE en la medida en que dichos Estatutos constituyen la norma que la propia entidad ha decidido que rija su funcionamiento, pero ello no es obstáculo para que, en el marco tanto de la norma sustantiva, como de la Fiscal, pueda la propia Administración comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen fiscal contemplado en la norma reguladora y, en su caso regularizar la situación fiscal de la misma.

La norma en su apartado 2 a dicho artículo 151 establece como obligatoria la adscripción a fines asistenciales y de promoción de un porcentaje determinado sobre una cuantía determinada, el porcentaje de la remuneración compensatoria prevista en el artículo 25 de esta Ley que reglamentariamente se determine, por lo que la dotación legal obligatoria se determina respecto de los denominados fondos de titularidad fiduciaria, nunca con cargo a los denominados fondos de titularidad plena.

Este motivo ha de ser igualmente desestimado».

SEXTO.- El recurso de casación de SGAE invoca en su apoyo seis motivos, los tres primeros deducidos por el cauce de la letra c) del artículo 88.1 de la Ley reguladora de este orden jurisdiccional (LJCA) y los otros tres amparados en la letra d) de ese mismo precepto procesal.

I.- El primero [art. 88.1.c) LJCA (LA LEY 2689/1998)] señala la "*infracción de los artículos 33.1 (LA LEY 2689/1998) y 67.1 LJCA (LA LEY 2689/1998) , donde se regula el principio de congruencia de las Sentencias dictadas en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, así como la jurisprudencia existente al respecto*".

Su desarrollo argumental es el que sigue.

1.- Se afirma inicialmente que existe un desajuste entre las cuestiones planteadas en el proceso y la respuesta final que a las mismas se da por el órgano jurisdiccional de instancia.

2.- Se enumeran los motivos y cuestiones esenciales que, según el recurso, fueron deducidos por la recurrente en el proceso de instancia en apoyo de su pretensión y sobre los que la Audiencia Nacional omite su examen y resolución; y se dice que el silencio de la sentencia recurrida ha estado referido a lo siguiente:

- La vulneración del principio de confianza legítima generado por la distinta calificación llevada a cabo en la liquidación inicial y, ulteriormente, por el TEAC.
- El carácter de adquisición a título lucrativo que tendrían las consideradas por la inspección rentas procedentes de "prescripciones".
- La regularización efectuada resulta contraria a la finalidad del régimen especial de entidades parcialmente exentas.

Después de esa enumeración se invoca la jurisprudencia que ha declarado que la congruencia exige dar respuesta no solo a las pretensiones sino también a las alegaciones sustanciales planteadas oportunamente (se citan como expresivas de la misma las SsTS de 13 de diciembre de 2013, recurso 4822/2010 ; y 6 de marzo de 2015, recurso 2735/2012 (LA LEY 21288/2015)).

Se afirma que las cuestiones a las que no se da respuesta tienen carácter relevante para la cuestión principal (y se cita a este respecto la STC 204/2009, de 23 de noviembre (LA LEY 233096/2009)).

Y se añade que en la sentencia impugnada no ha habido una respuesta tácita a los argumentos sobre los que no se pronuncia de manera expresa.

3.- Con base en lo anterior se concluye que concurre en el caso una evidente y palmaria incongruencia omisiva determinante de que la sentencia recurrida haya sido dictada en flagrante quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia.

II.- El segundo [art. 88.1.c) LJCA (LA LEY 2689/1998)] aduce la *"infracción de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución Española y los artículos 218 (LA LEY 58/2000) y 208.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000) al haber incurrido la Sentencia en ausencia de motivación"*.

Su desarrollo argumental es el que sigue.

1.- Se afirma que la incongruencia omisiva antes denunciada determina que la sentencia recurrida adolezca igualmente de una evidente ausencia de motivación, al haberse emitido el fallo sin considerar ni ponderar todos los presupuestos fácticos y jurídicos que fueron propuestos por la parte recurrente al solicitar su tutela jurisdiccional.

2.- Se dice que el defecto de motivación se produce al hilo de la deducibilidad de las dotaciones de gastos destinados a los Fondos PAC, que se habría producido, en el criterio del recurso, porque la sentencia de instancia se limita a señalar que solo existe dotación legal obligatoria respecto de los que se han denominado fondos de titularidad fiduciaria y no argumenta por qué las dotaciones al resto de los fondos no resultan fiscalmente deducibles.

3.- Se expone que SGAE consideró los gastos por dotación a los fondos PAC como no deducibles durante los ejercicios litigiosos en aplicación de lo establecido en el artículo 122.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) - TR/LIS 2004-, por ser imputables a unos ingresos, los derivados de las prescripciones, que según la recurrente debían ser considerados exentos; y se añade a continuación que, ante la denegación por la Inspección y el TEAC de la exención de dichos ingresos (denegación sobre la que, se dice, guarda un incongruente silencio la Audiencia Nacional), SGAE sostuvo de forma subsidiaria el necesario reconocimiento de su deducibilidad como gastos imputables a unos ingresos declarado tributables.

Tras lo anterior, se afirma que SGAE argumentó que se trataba de gastos correlacionados y necesarios para su actividad, pues su fin último era la prestación de servicios dirigidos a la promoción social y cultural establecida en el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) [TR/LPI] y en los estatutos de SGAE.

Como también que SGAE argumentó, con base en lo establecido en el artículo 39 del Real Decreto 1434/1992, de 27 de noviembre (LA LEY 3484/1992) , que la obligación de dedicar a las anteriores actividades un veinte por cien de los derechos de copia privada aparecía configurado como un porcentaje mínimo que no impedía dedicar un porcentaje mayor.

4.- Se sostiene que es inmotivada la cuestión referida a la conclusión a la que llega el FJ quinto de la sentencia recurrida sobre la deducibilidad de los gastos por dotaciones a los Fondos PAC, lo que se explica de la manera que continúa.

Se afirma inicialmente que la sentencia recurrida, en lo hace al veinte por cien de la remuneración compensatoria que ha de ser destinado a la promoción de actividades o servicios de carácter asistencial y a la formación y promoción de autores, considera que (ese porcentaje) se debe calcular a partir de los denominados internamente por SGAE fondos de titularidad fiduciaria.

A continuación se dice que no da respuesta ni justifica la consiguiente negativa a admitir, como pretende SGAE, que los ingresos por prescripciones provienen en su origen de los ingresos de titularidad fiduciaria y, por tanto, son también aptos para incrementar las aportaciones que se hacen a los Fondos PAC.

Asimismo se añade que la sentencia recurrida, con sus afirmaciones, desconoce que ambos fondos, los de titularidad plena y los de titularidad fiduciaria, responden al mismo origen (recaudación de derechos de autor); y se afirma que nada impide que la dotación legal obligatoria del 20 por cien " se *complemente*" con la aportación a los fondos PAC de ingresos denominados internamente de titularidad plena.

5.- Sobre la base de lo anterior se critica a la sentencia impugnada que no cuente con una motivación que contenga lo mínimo imprescindible para ofrecer razones suficientes que permitan a SGAE aceptar o rechazar la interpretación efectuada. Y ello porque, aunque afirma que la dotación legal obligatoria se debe calcular a partir de la recaudación de los derechos de autor (los llamados fondos de titularidad fiduciaria), no justifica ni motiva la negativa a considerar deducibles el resto de las aportaciones que se hacen a los Fondos PAC en cumplimiento ineludible de una obligación estatutaria.

III.- El tercero [art. 88.1.c) LJCA (LA LEY 2689/1998)] denuncia la " *infracción de los artículos 9.3 , 24.1 y 120.3 de la Constitución Española y los artículos 218.1 (LA LEY 58/2000) y 218.2 de la Ley 1/2000 (LA LEY 58/2000) , al haber incurrido la Sentencia de 26 de octubre de 2015 en un vicio de incongruencia interna por ser contradictorias las razones contenidas en el Fundamento derecho Cuarto de la citada Sentencia*".

Su desarrollo argumental es el que sigue.

1.- Aduce como razón principal de este reproche que la sentencia recurrida incurre en incongruencia interna por extraer una consecuencia jurídica que es contraria al contenido de la STS de 7 de mayo de 2013 que invoca como fundamento de su decisión.

Y después de hacer referencia a lo que establecen esos preceptos cuya vulneración son denunciados, alude a lo que la STS de 14 de mayo de 2012 declara sobre que existe incongruencia interna cuando en una sentencia hay contradicción entre sus razonamientos y su parte dispositiva.

2.- Se afirma que la contradicción de la sentencia recurrida con la STS de 7 de mayo de 2013 por ella invocada se produce porque, mientras esta última indica que las entidades de gestión de derechos de autor no deben considerar como ingresos propios a efectos del Impuesto sobre Sociedades los percibidos como pasivos o cuentas a pagar, la sentencia recurrida extrae la conclusión contraria para aplicarla al caso aquí litigioso.

Y explica esta pretendida contradicción con estas afirmaciones:

«(...) la Sentencia del Tribunal Supremo a la que se remite la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada confirma que, en la medida en que los ingresos recaudados por las entidades de gestión de derechos autor acogidas al régimen especial de las sociedades parcialmente exentas se obtienen en nombre propio pero por cuenta ajena, los mismos no deben considerarse como propios a efectos del Impuesto sobre Sociedades, con independencia del destino ulterior de tales ingresos.

Por lo tanto, el anterior razonamiento del Tribunal Supremo no hace sino confirmar la pretensión de SGAE en su escrito de demanda en relación con la exención de los ingresos por prescripciones. Es decir, dichos ingresos (aun tratándose lógicamente de ingresos a efectos contables) deben considerarse ingresos exentos a efectos del Impuesto sobre Sociedades puesto que se obtienen como consecuencia de una actuación realizada en nombre propio pero por cuenta de terceros, como claramente explica (y a cuya argumentación nos remitimos por no resultar reiterativos) ese Alto Tribunal en la Sentencia de 7 de mayo de 2013 .

En consecuencia, entiende esta parte que la Sentencia de instancia incurre en una grave contradicción, por cuanto extrae una consecuencia jurídica contraria al propio contenido transcrito de la sentencia utilizada como fundamento legal (Sentencia de 7 de mayo de 2013, recaída en el recurso núm.. 5433/2010).

La Audiencia Nacional entiende equivocadamente, a juicio de esta parte, la cuestión litigiosa subyacente, lo que conduce a un claro vicio invalidante de la remisión in aliunde efectuada, pues no se atiende al contenido de la Sentencia a la que se remite, sino que alcanza una conclusión totalmente opuesta.

La Audiencia Nacional confunde (no puede ser otra la explicación para entender como cita una Sentencia y se aparta de su contenido) los conceptos de "actuar en nombre propio o ajeno" y "actuar por cuenta propia o ajena" para llegar a la conclusión de que SGAE ordena por cuenta propia unos medios de producción realizando en consecuencia una actividad económica no exenta. Sin embargo, tal y como la propia Sentencia de remisión in aliunde confirma, se trata, en supuestos de entidades de gestión de derechos de autor, de un actuar siempre por cuenta e interés ajeno».

3.- Se termina concluyendo que la infracción de los preceptos a lo que se refiere este motivo se ha producido.

«en la medida en que efectúa una fundamentación por remisión o in aliunde, obviando los requisitos jurisprudencialmente exigidos para que dicha modalidad de motivación satisfaga las exigencias constitucionales contenidas en el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Y ello porque, (...) , entiende SGAE que la remisión in aliunde debe integrar la argumentación jurídica y la conclusión derivada de Sentencia a cuya remisión se acude.

Sin embargo, en nuestro caso de autos la Audiencia Nacional, efectúa una remisión in aliunde a la Sentencia de 7 de mayo de 2013 (recurso num. 5433/2010 (LA LEY 54788/2013)), pero sin embargo se aparta de la conclusión alcanzada por la Sentencia a cuya argumentación se remite, desvirtuando de tal modo la figura de remisión in aliunde (...)».

IV.- El cuarto [art. 88.1.d) LJCA (LA LEY 2689/1998)] reprocha la *"infracción del artículo 121 del TRLIS (LA LEY 388/2004) y de la jurisprudencia recogida en las sentencias de 17 de septiembre de 2009, recaída en recurso de casación 6603/2003 ; 4 de octubre de 2012, recaída en recurso de casación no 2290/2008 ; y 7 de mayo de 2013, recaída en recurso de casación nº 5433/2010 "*.

Su desarrollo argumental se inicia con este alegato inicial: que la sentencia recurrida realiza una interpretación errónea del artículo 121.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 388/2004) , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (LA LEY 388/2004) (TR/LIS 2004) e inaplica la jurisprudencia mencionada, y sí ha de ser apreciado por haber considerado las denominadas *"prescripciones"* como ingresos tributables de la SGAE.

A continuación los razonamientos que se exponen son, en esencia, los que continúan.

1.- Se defiende, en primer lugar, la procedencia de aplicar a las rentas por *"prescripciones"* la exención prevista la letra a) del artículo 121.1 del TR/LIS 2004 (LA LEY 388/2004) .

Para ello se parte de lo establecido en este artículo 121.1. a):

«1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) *Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica».*

Y se afirma que los dos requisitos exigidos por dicho precepto para que los ingresos por las *"prescripciones"* puedan ser consideradas exentas son estos dos: que procedan de una actividad efectuada por la SGAE; y esa actividad atienda al objeto social o finalidad específica de la Asociación.

Se dice seguidamente que las sentencias de este Tribunal Supremo que se invocan como infringidas han confirmado el cumplimiento de los anteriores requisitos en los ingresos recaudados como ingresos de autor, incluso en los afectados por las *"prescripciones"*.

También se afirma que estas sentencias han concluido, tanto que los ingresos obtenidos como consecuencia de actividades de gestión de derechos de autor encuentran su origen en una actividad económica que la entidad lleva a cabo en nombre propio pero por cuenta propia ajena, como que esto es precisamente lo que origina que no pueden ser considerados ingresos tributables a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Añadiéndose que esas conclusiones se han realizado sobre la base de los siguientes argumentos, que debieron ser estimados por la sentencia recurrida:

- Tanto la SGAE como las otras compañías que fueron recurrentes en esas sentencias que se vienen mencionado están configuradas como entidades parcialmente exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades y sin ánimo de lucro, siendo su objeto fundacional la gestión de los derechos de propiedad intelectual.

- La SGAE, en tanto que entidad de gestión de los derechos de propiedad intelectual, ha de dedicarse a la administración y protección de los derechos derivados de la misma que aparecen regulados tanto en el TR/LPI como en los Estatuto de la SGAE; y no puede dedicarse a fines ajenos a dicha protección.

- Los derechos cuyo cobro persigue la SGAE (y que son origen de las rentas obtenidas por la SGAE como consecuencia de la prescripción) presentan estas notas. Durante la fase de recaudación la SGAE actúa por habilitación legal y con autorización legal, y no por mandato de los titulares de tales derechos. En la anterior fase el importe correspondiente a cada titular es desconocido, pues es en la ulterior fase de reparto en la que se concreta la parte alícuota que cada titular posee sobre el montante global recaudado y cuando nace la acción para pedir el pago de su cuota. Y solamente cuando el titular no ejercita su derecho y transcurre un determinado plazo es cuando la SGAE articula contablemente un ingreso por prescripciones. Por lo tanto, los ingresos por prescripciones traen su origen de la actividad desarrollada por la entidad en cumplimiento de su objeto o finalidad, al igual que el resto de las rentas percibidas en desarrollo de su actividad fundacional.

- Buena prueba de que los ingresos por prescripciones están adscritos al objeto social de la Administración es que los mismos son tenidos en cuenta a la hora de calcularla parte alícuota de los derechos a repartir a cada uno de los artistas. Y en la medida en que la SGAE carece de ánimo de lucro la entidad tiende al llamado "beneficio cero", pues se pretende que la diferencia entre ingresos y gastos impida el lucro "una vez cumplidos los fines sociales".

- El riesgo y ventura de la gestión de propiedad intelectual corresponde a los titulares de estos derechos y en ningún momento son asumidos por la SGAE. Y de la misma manera la entidad no soporta ningún riesgo en relación con los ingresos por prescripciones, pues estos traen su origen de los derechos recaudados por cuenta de sus titulares.

En apoyo de lo anterior, más adelante se transcribe esta declaración contenida en la STS de 7 de mayo de 2013 :

«Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto que, como consecuencia de esa actuación, insistimos que por cuenta y en interés de terceros, los ingresos recaudados por las Entidades Gestoras se perciben como pasivo o cuentas a pagar, por lo que no deben considerarse ingresos propios a efectos del Impuesto de Sociedades y sin que puede oponerse a ello que el ingreso tiene su origen en derechos de los que en el momento de producirse, al menos en algunos casos, se desconoce quien es su titular o que en otros pueda producirse la prescripción».

2.- Subsidiariamente a lo anterior, se postula la procedencia de aplicar a las rentas por "prescripciones" la exención prevista la letra b) del artículo 121.1 del TR/LIS 2004 (LA LEY 388/2004)

Con esa finalidad se invoca lo establecido en dicha letra b).

«1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

b) *Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo , siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica» .*

Se dice que la aplicación de esa exención exige la concurrencia de dos requisitos: que los ingresos por prescripciones deriven de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo; y que la entidad los haya obtenido en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Se afirma seguidamente que esos dos requisitos concurren en el caso litigioso y la sentencia así hubo de admitirlo sobre la base de estos razonamientos:

- El reconocimiento de que el ingreso por prescripciones se produce por el mero transcurso del tiempo, sin que la SGAE lleve a cabo una ordenación propia de medios de producción o distribución de servicios; es decir, se obtienen sin ningún esfuerzo organizativo aunque el origen último de ese ingreso por prescripciones sea el ejercicio de la actividad que la SGAE realiza para la gestión y recaudación de los derechos de autor.

- La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la exigencia de una actividad activa para que pueda ser apreciada la obtención de ingresos derivada de una actividad económica, impone reiterar que los ingresos por prescripciones de la SGAE proceden únicamente del simple lapso del tiempo y su obtención en nada se vincula con la ordenación por cuenta propia de medios para actuar en el mercado.

- Los elementos determinantes de la existencia de una actividad económica son la ordenación de factores y la asunción de riesgos, y en el actual caso litigioso la SGAE en ningún caso asume el riesgo derivado de las prescripciones.

- El patrimonio que la SGAE conserva en su activo a consecuencia del ingreso inicialmente recaudado pasa a recharacterizarse como ingreso propio en su cuenta de resultados como consecuencia de la figura de la prescripción, es decir, por el mero transcurso del tiempo. No obstante, esta transformación (de cuenta de pasivo a cuenta de ingreso) no responde a contraprestación alguna.

V.- El quinto [art. 88.1.d) LJCA (LA LEY 2689/1998)] censura a la sentencia recurrida la *"aplicación indebida del artículo 121, apartados 2 y 3, del TRLIS (LA LEY 388/2004), en relación con el artículo 147 del TR/LPI , así como de la jurisprudencia mencionada en el punto anterior, pues las denominadas "prescripciones" no constituyen rendimientos tributables de explotaciones económicas"*.

El desarrollo de este motivo se inicia criticando a la sentencia recurrida que, pese a reconocer que los llamados ingresos por prescripciones derivan de una actividad económica llevada a cabo por la SGAE, declare que no procede la exención habilitada por el artículo 121 del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) .

Y a continuación se sostiene que esa afirmación no sólo vulnera la jurisprudencia de este Tribunal Supremo manifestada no sólo en esas sentencias de 4 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 2290/2008 (LA LEY 154016/2012)) y 7 de mayo de 2013 (recurso de casación nº 5433/2010 (LA LEY 54788/2013)), sino que también conculca lo establecido en el artículo 122, apartados 2 y 3, del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) en conexión con el artículo 155 del mismo texto refundido.

Lo que principalmente se argumenta en apoyo de lo anterior es que hay una exención habilitada por las letras a) y b) del artículo 121.1 del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) que únicamente puede ser excepcionada por la vía de los apartados 2 y 3 del ese mismo artículo 121; y, en lo que hace a los llamados ingresos por prescripciones, tal excepción solo procedería si los mismos se hubiesen obtenido en el marco de una actividad ajena al fin y el objeto social de la SGAE.

Se añade que esa excepción no procede porque tales ingresos por prescripciones se encuentran

indefectiblemente ligados a la actividad y función social de la SGAE.

Y se particulariza lo anterior diciendo que los tan repetidos ingresos por prescripciones, en cuanto a su origen, proceden de la recaudación y gestión de los derechos de autor por parte de la SGAE; y, en lo tocante a su finalidad, están vinculados a los fines exigidos por el artículo 155 del TR/LPI, trasladados a los Estatutos de la SGAE.

Se abunda en lo anterior más adelante diciendo que, aplicar la excepción a la exención por tratarse de rendimientos procedentes de actividades económicas de la SGAE, incluso cuando estas se obtienen en el marco de su objeto y finalidad, es vaciar de contenido el régimen de las sociedades parcialmente exentas.

VI.- El sexto [art. 88.1.d) LJCA (LA LEY 2689/1998)] atribuye a la sentencia recurrida la *"infracción por aplicación indebida del artículo 122.2 TRLIS (LA LEY 388/2004), en relación con los artículos 147 y 155 TR/LPI y el artículo 14.1.e) del TRLIS (LA LEY 388/2004), al no considerar gasto deducible las dotaciones a la PAC"*.

Este motivo se plantea subsidiariamente para el caso de que los denominados *"ingresos por prescripciones"* no se consideraran exentos por aplicación de lo establecido en el artículo 121.1 del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) .

Y se pretende que, de no resultar procedente la exención de tales *"ingresos por prescripciones"*, se declare gasto deducible la dotación PAC a que se destinan, con el resultado de no ser procedente el ajuste extracontable positivo que fue efectuado en su auto liquidación por la SGAE.

Lo que se aduce en apoyo de esta pretensión subsidiaria es lo siguiente:

VI.1.- Neutralidad del régimen de las entidades parcialmente exentas.

Se dice a este respecto que los llamados Fondos PAC están ligados al fin y objeto de la SGAE y, una vez denegada la exención al ingreso por prescripciones, debe admitirse la deducibilidad de aquéllos, como gasto asociado a dicho ingreso, sobre la base tanto del principio de neutralidad como de la regularización íntegra.

Y para justificar esto último se afirma que, de no accederse a esa deducibilidad, el Régimen Especial de Entidades Parcialmente Exentas del TR/LIS al que se acoge la SGAE resultaría más gravoso que la sujeción plena, pues se promovería la inexistencia de este tipo de entidades por el impacto negativo que la fiscalidad tiene en ellas.

VI.2.- Deducibilidad de los Fondos PAC por resultar necesarios para la obtención de ingresos.

Se aduce que la sentencia recurrida niega la deducibilidad de los gastos dotados a los Fondos PAC desde la mera indicación tácita (que no motivación expresa) de que la dotación obligatoria del 20 por cien a los PAC se debe calcular sobre los denominados fondos de titularidad fiduciaria y, como consecuencia de esto, el exceso de tal dotación obligatoria debe ser considerado una liberalidad.

Y frente a ese criterio de la sentencia de instancia se esgrime que los llamados Fondos PAC no son una liberalidad, como sostiene dicho fallo, por ser un gasto en el que concurren estas dos notas: (i) ser un gasto necesario para la actividad fundacional de la entidad (se dice que sin la actividad asistencial y promocional que justifican los gastos dotados no se garantizaría la futura obtención de ingresos ni la continuidad de la entidad en sí misma); y (ii) y ser un gasto que la SGAE viene obligada a efectuar legal y estatutariamente (se cita lo que se establece en el artículo 155 del TR/LIS sobre las actividades o servicios de carácter asistencial en beneficio de sus miembros, y de formación y promoción de autores y artistas; y en los artículos 5, 7 y 8 de los Estatutos de la SGAE).

VI.3.- Las dotaciones a los Fondos PAC en ningún caso se pueden considerar una aplicación de resultados sino un gasto exigido por la normativa aplicable para el cumplimiento de sus fines sociales específicos.

Lo que se explica a este respecto es que la dotación a los Fondos PAC se destina a unos fines asistenciales y promocionales que deben ser atendidos por las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual en cumplimiento de lo que se establece en disposiciones legales y estatutarias; y, por tanto, son un gasto previo a la determinación de los eventuales beneficios de la SGAE y no una aplicación de resultados o distribución de beneficios.

SÉPTIMO.- Los motivos de casación primero y segundo deben ser examinados conjuntamente porque plantean desde perspectivas diferentes la misma cuestión: que la sentencia recurrida no se ha referido expresamente a determinados argumentos que fueron desarrollados por la demanda formalizada en la instancia para apoyar sus pretensiones y tampoco ha motivado debidamente por qué no ha acogido dichos argumentos.

La respuesta a dicho planteamiento hace convenientes las consideraciones previas que siguen sobre lo que resulta exigible para que los requisitos de congruencia y motivación puedan considerarse correctamente observados en una resolución jurisdiccional; y lo que a este respecto debe afirmarse es lo que continúa.

Que las principales obligaciones del órgano jurisdiccional son pronunciarse sobre las pretensiones que sean objeto de análisis y decisión en la resolución procesal de que se trate; dejar clara su respuesta a tales pretensiones; y motivar dicha respuesta.

Que esa respuesta puede efectuarse de manera explícita y también de manera implícita, operando esta última cuando así resulte tanto de los términos de la parte dispositiva de la resolución judicial, como de la motivación que por esta haya sido desarrollada para justificar su pronunciamiento.

Que, en lo que más particularmente concierne a la motivación, lo que esta exige es que se consignen con claridad las razones del pronunciamiento que haya sido adoptado, pero sin necesidad de analizar la totalidad de los argumentos que hayan sido invocados por los litigantes cuando el órgano jurisdiccional considere sus razones suficientes, por sí solas, para justificar en Derecho la decisión adoptada.

Y que no puede identificarse con incongruencia o falta de motivación la respuesta adversa que el órgano jurisdiccional, de manera explícita o implícita, haya podido dar a las argumentaciones esgrimidas por los litigantes en apoyo de sus pretensiones.

Desde las premisas que acaban de exponerse, la incongruencia y falta de motivación reprochada en esos motivos de casación primero y segundo no pueden ser acogidas por lo que seguidamente se expone.

La sentencia recurrida, según resulta de la reseña que de ella se ha hecho, delimita con claridad las pretensiones principal y alternativa que fueron deducidas en la demanda y, también con nitidez, expresa su respuesta contraria o desestimatoria de las mismas.

Es igualmente clara en las razones que desarrolla para justificar su respuesta adversa a dichas pretensiones, que son, (1) en lo que se refiere al tratamiento tributario de las rentas o ingresos derivados de las "*prescripciones*", valorarlos como ingresos de la propia entidad y no como ingresos de los titulares de los derechos de propiedad intelectual, apoyándose para ello en los criterios contenidos en las sentencias de esta Sala de 4 de octubre de 2012 (recurso de casación nº 2290/2008 (LA LEY 154016/2012)) y 7 de mayo de 2013 (recurso de casación nº 5433/2010 (LA LEY 54788/2013)); y (2) en lo que concierne a la no deducibilidad de las dotaciones realizadas a los fondos PAC, asume la posición de la Administración de considerarlas liberalidades y, por ello, gastos no deducibles, al amparo de lo establecido en el artículo 14.1.e) del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) , por entender que dichas dotaciones lo fueron por encima de los límites legales que le son aplicables (ratificando así lo que sobre esta concreta cuestión ya había razonado con total claridad la resolución del TEAC con base en lo establecido en el artículo 155 del TR/PLI).

Y a lo que antecede debe añadirse que es obvio que la sentencia recurrida considera dichas razones suficientes, por sí solas, para justificar su decisión y, consiguientemente, para no dar acogida a todos los argumentos que la demanda desarrolló en apoyo de sus pretensiones.

OCTAVO.- Tampoco puede ser compartida la incongruencia interna que el motivo de casación tercero reprocha a la sentencia de instancia desde el argumento principal de que extrae unas consecuencias que son contradictorias con los criterios de la STS de 7 de mayo de 2013 (casación nº 5433/2010 (LA LEY 54788/2013)).

No es así. Y para demostrarlo basta con transcribir de nuevo de dicha sentencia esta declaración:

«*Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto que, como consecuencia de esa actuación, insistimos que por cuenta y en interés de terceros, los ingresos recaudados por las Entidades Gestoras se perciben como pasivo o cuentas a pagar, por lo que no deben considerarse ingresos propios a efectos del Impuesto de Sociedades y sin que puede oponerse a ello que el ingreso tiene su origen en derechos de los que en el momento de producirse, al menos en algunos casos, se desconoce quien es su titular o que en otros pueda producirse la prescripción.*

En el primer caso, como sostiene la recurrente, solo existe una situación de pendencia, con una titularidad meramente interina, de conservación, gestión y administración, y una titularidad preventiva, a favor de los artistas, verdaderos titulares de los derechos sobre la masa;

en cuanto a la prescripción - de la que el actuario cita el caso de un famoso artista-, su existencia demuestra la ajeneidad del derecho y su consumación, por el transcurso de cinco años, **da lugar a la consideración de ingreso para la Entidad gestora**, según lo dispuesto en el artículo 55 de los Estatutos, tal como reconoce en su informe el Inspector actuario.

Finalmente, esta misma Sala ha abundado en la consideración de titular de los derechos de propiedad intelectual, que solo pertenecen al autor y no a la sociedad gestora, en la sentencia de 17 de septiembre de 2009 (Recurso de Casación 6603/2003 (LA LEY 212252/2009)), aun cuando sea referida a las entregas de derechos satisfechas por la Sociedad General de Autores a sociedades gestoras no residentes, y a las que la Inspección aplicó el tipo de retención del 25%, al no quedar identificados los titulares de los derechos».

Lo subrayado en negrita permite advertir que esa sentencia, en lo que se refiere a los ingresos recaudados, establece esta diferenciación: los que son ingresos que han de ser considerados propios de los titulares de los derechos de propiedad intelectual; y los que pasan a ser ya ingresos de la propia entidad cuando sus titulares, por cuya cuenta e interés se efectuó la recaudación, dejan transcurrir el plazo de prescripción sin reclamarlos.

Y debe decirse que dicha sentencia, como la anterior STS de 4 de octubre de 2012 (casación nº 2290/2008 (LA LEY 154016/2012)), la exclusión que deciden, en la base imponible del Impuesto de Sociedades exigible a la entidad de gestión, la refieren únicamente a los ingresos que pertenecen al titular de la propiedad intelectual y no a esos otros ingresos que, como consecuencia de la prescripción, se transforman en ingresos de la entidad.

NOVENO.- Entrando ahora en el análisis de los motivos de casación cuarto, quinto y sexto, fácilmente se advierte que la acogida o no de los reproches realizados en ellos depende de la solución que se adopte sobre esta principal cuestión: la significación que ha de darse a las expresiones "*objeto social o finalidad específica*" y "*objeto o finalidad específica*" que, respectivamente, figuran en las letras a) y b) del artículo 121.1 del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) .

Este artículo 121.1, debe recordarse, delimita en una y otra letra cuales son las rentas que han de considerarse exentas y lo hace singularizando, en esas dos expresiones, la concreta finalidad a que tienen que ir dirigidas las actividades o adquisiciones de las que provengan las rentas para que pueda

operar la exención. Su literalidad es ésta:

«1. *Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:*

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica» .

La búsqueda a la solución a esa cuestión principal que acaba de apuntarse requiere forzosamente partir de cual es la naturaleza y fin esencial o necesario que legalmente corresponde a las entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual; y, para ello, ha de tomarse en consideración tanto lo que sobre tales entidades se afirmaba en la Exposición de Motivos de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre (LA LEY 2160/1987), de Propiedad Intelectual, como lo que se establece en el posterior Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril (LA LEY 1722/1996) [TR/LPI de 1996].

En esa Exposición de Motivos aparece que tales entidades son instrumentos jurídicos para la " *gestión colectiva*" de los derechos de propiedad intelectual, y que son legalmente establecidas desde este presupuesto:

«*Es un hecho reconocido por las Instituciones de la Comunidad Europea, que los titulares de derechos de propiedad intelectual únicamente pueden lograr su real efectividad actuando colectivamente a través de organizaciones que ejerzan facultades de mediación o gestión de los derechos mencionados*» .

En lo que se refiere al TR/LPI de 1996] debe resaltarse lo siguiente.

Que el artículo 147 configura las entidades de que se viene hablando como aquellas que

"pretendan dedicarse (...) a la gestión de derechos de explotación u otros de carácter patrimonial, por cuenta y en interés de varios autores u otros titulares de derechos de propiedad intelectual".

Y también dispone que

"no podrán tener animo de lucro".

Lo que acaba de exponerse permite estas dos conclusiones sobre las entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual (figura genérica en la ha de encuadrarse la SGAE, según establece el artículo 2 de sus Estatutos).

La primera es que aparecen legalmente configuradas como organizaciones personificadas, de naturaleza corporativa o asociativa, cuyo objeto esencial o necesario es la gestión colectiva *de los derechos de explotación u otros de carácter patrimonial* comprendidos en el contenido de la denominada propiedad intelectual; y la segunda es que dicha gestión la han de realizar *"por cuenta y en interés de varios autores u otros titulares de dichos derechos"*.

Y de ello se derivan, a su vez, en el plano de la exención tributaria aquí cuestionada, estas consecuencias:

(1) Que viniendo cualificadas las entidades por ese objeto esencial y necesario que acaba de apuntarse, por ser el presupuesto necesario para que tales entidades puedan ser autorizadas, en él debe ser identificado el *"objeto social o finalidad específica"* a que las letras a) y b) del artículo 121 del TR/LIS de 2004 (LA LEY 388/2004) vincula las actividades, adquisiciones y transmisiones para que las rentas procedentes o derivadas de las mismas puedan ser consideradas rentas exentas del Impuesto de Sociedades.

(2) Que sólo los rendimientos patrimoniales que hayan sido entregados a los titulares de la

propiedad intelectual son encuadrables en las específicas rentas tipificadas como exentas en la letra a), pues únicamente en esos rendimientos concurre la nota de que la actividad ha sido realizada " *por cuenta y en interés*" del titular del derecho recaudado.

(3) Que sólo la adquisiciones o transmisiones lucrativas que hayan sido íntegramente destinadas a financiar los gastos estrictamente necesarios para las actividades recaudatorias que hayan generado los rendimientos abonados a los titulares de los derechos son encuadrables en las específicas rentas tipificadas como exentas en la letra b), ya que únicamente así puede apreciarse la exigencia legal de que han sido obtenidas o realizadas en cumplimiento del " *objeto o finalidad específica*" de la entidad de gestión. Y

(4) Que cualquier otra actividad que con carácter complementario y voluntario puedan realizar de manera cumulativa a dicho objeto necesario y esencial no pueden ser comprendidas en el ámbito de esas dos exenciones.

Lo que acaba de afirmarse se ve reforzado por estas razones que seguidamente se indican.

La primera es que debe diferenciarse entre, de una parte, la actividad organizativa y económica que comporta esa gestión colectiva de los derechos patrimoniales de la propiedad intelectual y, de otra, esos derechos patrimoniales en sí mismo considerados. Unos derechos, éstos últimos, que, como declaró la sentencia de esta Sala de 4 de octubre de 2012 (casación núm. 2290/2008 (LA LEY 154016/2012)), no son ingresos de la entidad de gestión a los efectos del Impuesto de Sociedades, al haber sido percibidos como pasivo o cuentas a pagar, y al ostentar la entidad sobre ellos tan solo una titularidad meramente interina de conservación, gestión y administración, una titularidad preventiva a favor de los artistas, verdaderos titulares de esos derechos.

La segunda es que el propósito de la exención aquí controvertida es circunscribirla a la actividad implicada en esa gestión colectiva que el legislador ha considerado necesaria para la efectividad de la propiedad intelectual. Pero sin que esto comporte la exención o no sujeción del rendimiento patrimonial que finalmente se abone y obtenga el titular de la propiedad intelectual, como tampoco ningún beneficio tributario. Dicho de otro modo, lo pretendido es que la actividad corporativa implicada en la gestión colectiva de los derechos de explotación o de carácter patrimonial de la propiedad intelectual no suponga un gravamen tributario que de alguna manera pueda incidir en los titulares de esos derechos, pero no establecer un beneficio fiscal para los rendimientos patrimoniales que estos hayan de percibir una vez hayan sido cubiertos los gastos necesarios para realizar esa estricta actividad de gestión recaudatoria.

Y la tercera es que la prohibición de la analogía para la extensión del ámbito de las exenciones, dispuesta por el artículo 14 de la LGT , impone limitar la aplicación de la exención regulada en el artículo 121. del TR/LIS 2004 (LA LEY 388/2004) a los estrictos términos de lo que establece este último precepto.

DÉCIMO.- Lo que acaba de razonarse impide considerar justificadas las infracciones que han sido denunciadas en los motivos de casación cuarto y quinto.

Y en lo que se refiere a los reproches del último y sexto motivo, tampoco pueden ser compartidos. Así debe ser con base en esas mismas razones y en lo que seguidamente se expresa.

No se produce esa afectación que se sugiere de la neutralidad del régimen de las entidades parcialmente exentas porque, como ya se ha dicho, la finalidad de la exención es no generar carga tributaria por la actividad de gestión colectiva estrictamente implicada en la recaudación de los derechos patrimoniales de la propiedad intelectual que son percibidos por sus titulares.

No son de compartir las razones esgrimidas para defender la deducibilidad que es pretendida para los Fondos PAC. La referida a su necesidad para la obtención de ingresos, porque tal necesidad lo ha de ser en relación con la actividad de gestión recaudatoria y no respecto de los factores que pueden

favorecer la creación de obras que generan la propiedad intelectual. Y la que intenta derivar tales Fondos de una obligación legal, porque el artículo 155 establece cual ha de ser la fuente de financiación y sus límites de las actividades de carácter asistencial y de promoción y formación.

Y lo que acaba de afirmarse es igualmente válido para rechazar lo que se preconiza sobre que las dotaciones a los Fondos PAC no deben ser considerados aplicación de resultados y sí gasto normativamente exigido.

UNDÉCIMO.- Procede, de conformidad con todo lo antes razonado, declarar no haber lugar al recurso de casación; y, al ser desestimatorio el recurso, todas las costas deberá abonarlas la parte recurrente, por no concurrir circunstancias que justifiquen apartarse de la regla general de la imposición del artículo 139.2 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) .

Pero la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese artículo 139 de la LJCA (LA LEY 2689/1998) , señala como cifra máxima a que asciende la imposición de costas por honorarios de abogado la de ocho mil euros; y para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en atención a las circunstancias del asunto y a la dedicación requerida para formular la oposición.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la entidad SOCIEDAD GENERAL DE AUTORES Y EDITORES (SGAE) contra la sentencia de 26 de octubre de 2015 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (dictada en el recurso contencioso-administrativo núm.147 /2013). **2.-** Imponer a la parte recurrente las costas correspondientes a este recurso de casación con la limitación que se expresa en el último fundamento de derecho de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Nicolas Maurandi Guillen, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.