

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Fecha de Sentencia: 14/05/2002

RECURSO DE CASACIÓN Num.: 117/1997

S E N T E N C I A

TRIBUNAL SUPREMO.
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Emilio Pujalte Clariana

Magistrados:

D. Pascual Sala Sánchez
D. Jaime Rouanet Moscardó
D. Ramón Rodríguez Arribas
D. José Mateo Díaz
D. Alfonso Gota Losada

En la Villa de Madrid, a catorce de Mayo de dos mil dos.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el Recurso de Casación nº 117/1997, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y por F. ESPAÑA, S.A., contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 12 de noviembre de 1996 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 02/0001227/1991, interpuesto por dicha entidad mercantil, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de Febrero de 1991, que estimó parcialmente el recurso de alzada nº R.G. 2282-90 y R.S. 186-90, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades -No residentes- ejercicio 1981.

Las partes recurrentes han comparecido, también, como partes recurridas.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice: "FALLAMOS: Que, estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador Don Carlos Ibáñez de la Cardiniere, en nombre y representación de la entidad mercantil F.ESPAÑA, S.A., actuando como representante tributario de F.EUROPA INC, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de febrero de 1991, debemos declarar y declaramos la disconformidad de la resolución recurrida con el ordenamiento jurídico sólo en cuanto confirma la liquidación impugnada y la base obtenida por elevación, extremo en el que la anulamos, debiendo ser sustituida por otra liquidación análoga, en la que no se aplicará la elevación al íntegro, debiéndose confirmar en todo lo demás la resolución recurrida, por ser conforme a Derecho, con desestimación de las restantes pretensiones de la actora. Sin costas".

Esta resolución fue notificada al Abogado del Estado y a la representación procesal de F.ESPAÑA, S.A, el día 18 de noviembre de 1996.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó con fecha 21 de noviembre de 1996 escrito de preparación de recurso de casación en el que manifestó su propósito de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

TERCERO.- La entidad mercantil F. ESPAÑA, S.A. representada por el Procurador de los Tribunales D. Carlos Ibáñez de la Cardiniere, presentó con fecha 21 de noviembre de 1996 escrito de preparación de recurso de casación en el que manifestó su propósito de interponerlo, con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

CUARTO.- La representación procesal de F. ESPAÑA, S.A. presentó con fecha 10 de enero de 1997 escrito de interposición del recurso de casación en el que expuso los antecedentes de hecho que consideró precisos, ratificó el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló dos motivos casacionales, con su correspondiente fundamentación jurídica, suplicando a la Sala: "dicte Sentencia por la que, estimando los motivos alegados en este recurso, case y anule la Sentencia recurrida, y resuelva de conformidad con la súplica de la demanda, anulando la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 27 de febrero de 1991 y ordenando a la Administración proceder a la revisión de las liquidaciones practicadas a mi representada por Impuesto de Sociedades no residentes, anulándolas en lo que no fueren conformes a la normativa entonces vigente".

QUINTO.- El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, presentó escrito de interposición del recurso de casación en el que ratificó el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso y formuló un único motivo de casación, con su correspondiente fundamentación jurídica, suplicando a la Sala: "dicte en su día Sentencia por la que, estimando el recurso de casación, se case, anule y revoque la Sentencia recurrida, dictando en su lugar otra mas conforme a Derecho por la que se confirme la corrección del acto administrativo impugnado".

SEXTO.- La Sala acordó por Providencia de fecha 8 de Mayo de 1997, entregar a las partes recurrentes, copia del escrito de interposición presentado por la otra parte, para que alegaran lo que estimasen conveniente a su derecho.

El Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, presentó escrito de oposición al recurso de casación interpuesto de contrario, formulando los argumentos que consideró convenientes, suplicando a la Sala "declare no haber lugar a dicho recurso por no ser procedente el motivo invocado al efecto, confirmando, en consecuencia, íntegramente (sic) la Sentencia de instancia y el acto impugnado, con imposición de costas a la parte recurrente".

La representación procesal de la entidad mercantil FORD ESPAÑA, S.A., presentó alegaciones oponiéndose al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, suplicando a la Sala que dicte Sentencia de acuerdo con el Suplico de nuestro anterior escrito de alegaciones de 10 de enero de 1997.

Terminada la sustanciación del recurso de casación se señaló para deliberación y fallo el día 8 de mayo de 2002, fecha en la que tuvo lugar el acto, habiéndose cumplido todos los trámites procesales.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. JAIME ROUANET MOSCARDÓ, .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para la mejor comprensión de los motivos casacionales y mas acertada resolución de este recurso, conviene exponer los hechos mas relevantes.

La Inspección Financiera y Tributaria de Valencia incoó con fecha 8 de Febrero de 1985 Acta previa de disconformidad nº E-0002489, al sujeto pasivo F. OF EUROPE INC (no residente), actuando como representante suyo la entidad mercantil F. ESPAÑA, S.A., residente en España, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1981, haciendo constar en el cuerpo del Acta que: "1.) F. OF EUROPE INC, entidad residente en Michigan (U.S.A.), con oficina en Brentwood (Reino Unido), sin establecimiento permanente en España, presta servicios profesionales y técnicos a F ESPAÑA, S.A., que asume la representación de la primera. 2) La cuantía satisfecha por estos servicios, según consta en las cartas de 23 de Marzo de 1981, de concreción anual del contrato general de 30 de Noviembre de 1973, es de 4.361.874 libras esterlinas, que comprenden las previsiones para 1981 y el ajuste real de 1980. En dicho importe se incluyen 3.723.454 libras esterlinas, que se consignan sin deducción e impuesto alguno, y 638.420 libras esterlinas, de las que se retuvo por la entidad pagadora el 16'5 por ciento en concepto de impuesto".

La Inspección Financiera y Tributaria, actuaria, propuso "liquidar sobre los importes íntegros devengados, a tenor de los artículos 4.1.b) y 7.b) de la Ley 61/1978, por cuanto se trata de rendimiento satisfechos por una entidad residente en España y de servicios utilizados en territorio español, obteniéndose la base imponible mediante la aplicación de un coeficiente de gastos del 50 por ciento, según el núm. 11 de la Orden de 26 de Febrero de 1979.

La Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda de Valencia resolvió el expediente, desestimando las alegaciones formuladas por F. of EUROPE Inc, practicando liquidación por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1981, según la propuesta inspectora.

SEGUNDO.- La entidad F. of EUROPE Inc, sociedad no residente en España, representada por F. ESPAÑA, S.A, en cuyo nombre actuó D. Pablo G. M., presentó reclamación nº 3947/1985 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, el cual dictó Resolución con fecha 28 de Febrero de 1990, estimando en parte la reclamación, en cuanto acordó que no existía infracción tributaria de omisión, por lo que la sanción era improcedente, desestimando todas las demás pretensiones, y ordenando se rectificase en dicho sentido la liquidación practicada por la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de Valencia, el 28 de junio de 1985, a F. of EUROPE Inc., por el Impuesto sobre Sociedades, del ejercicio 1981.

TERCERO.- La entidad mercantil F. ESPAÑA, S.A., sin indicar que actuaba como representante de F. of EUROPE, Inc, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, interpuso recurso de alzada nº RG 2282/90 y RS. 186-90, en el que reiteró las mismas alegaciones que en la primera instancia. El Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución con fecha 27 de Febrero de 1991, estimándolo en parte en cuanto a la improcedencia de liquidar intereses de demora, confirmando el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia en todo lo demás. Es menester resaltar que esta resolución considera como recurrente en alzada a F. ESPAÑA, S.A, en lugar de a F. of EUROPE Inc.

CUARTO.- La entidad F. ESPAÑA, S.A., representada por el Procurador de los Tribunales D. Carlos Ibañez de la Cadiniere, actuando esta entidad por si misma y como representante tributario de F. of EUROPE Inc, interpuso recurso contencioso-administrativo nº 02/1227/1991, formulando escrito de demanda, en el que alegó: 1º) Que "ningún pago por servicios técnicos y profesionales puede originar la aplicación del régimen especial, previsto en la Ley únicamente para intereses y comisiones de préstamos y que ninguna norma reglamentaria puede ampliar este régimen especial, en cuanto afecta a elementos esenciales del tributo. 2º) Que F. of EUROPE Inc factura por los servicios técnicos y profesionales a F. ESPAÑA, S.A., a precio de coste, de modo que conforme al régimen general la base imponible o rendimiento neto es cero. 3º) Que aporta como justificación de la afirmación anterior el contrato entre F.of EUROPE Inc y F. ESPAÑA, S.A., aprobado por la Dirección General de Promoción Industrial y Tecnología del Ministerio de Industria, y la concreción de precios anuales, aprobada igualmente por las Autoridades españolas, así como informe de la empresa auditora Coopers Lybrand en el que se asegura que F. of EUROPE Inc. ha percibido de F. ESPAÑA, S.A, tan sólo el coste imputado de los servicios prestados. 4º) Que los pagos realizados por F. ESPAÑA, S.A., a F. of EUROPE Inc. son por servicios realizados fuera de España. 5º) Que los servicios prestados por F. of EUROPE Inc al grupo de empresas a que pertenece, incorporados después como parte inmaterial del valor en Aduanas de los bienes producidos por ella e importados en España, se realizan fuera de España y no están sujetos al Impuesto sobre Sociedades español. 6º) Que F. ESPAÑA, S.A., no está obligada a detraer cantidad alguna de los pagos realizados a F. of EUROPE Inc, ni como retenedor, ni como sustituto, luego no procede la elevación al íntegro.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho.

Practicada la prueba propuesta por la actora, con los resultados que obran en autos y cumplido el trámite de conclusiones sucintas, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó sentencia estimando en parte el recurso, en cuanto a la elevación al íntegro que declaró no ajustada a derecho, desestimando todas las demás pretensiones.

QUINTO.- El primer motivo casacional formulado por F. of EUROPE Inc, representada por Ford España, S.A., se articula "al amparo del nº 4 del artículo 95.1 de la L.J.C.A., en cuanto la

Sentencia recurrida en casación incurre en vulneración de las normas del Ordenamiento Jurídico, concretamente de los artículos 6 y 7 de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto de Sociedades, y de la Jurisprudencia".

El argumento esencial esgrimido por la entidad recurrente, en este primer motivo casacional, consiste en que "los servicios que F. Europe Inc presta a F. España han sido realizados en el extranjero. El hecho de que los rendimientos a que nos referimos han sido obtenidos fuera de España viene avalado por la propia Administración Tributaria, pues, como se hace constar en el Acta de la Inspección de Aduanas (referida en el hecho segundo), los pagos hechos a F. Europa lo son por "tecnología y servicios prestados en el extranjero".

La Sala no comparte este primer motivo casacional por las razones (iguales a los vertidos en la sentencia de 30 de noviembre de 2000, relativa al ejercicio de 1980 del mismo Impuesto) que a continuación expone.

El artículo 4º de la Ley 61/1978, citada, regula las dos modalidades de sujeción pasiva en el Impuesto sobre Sociedades, que son la obligación personal, que comprende a los sujetos pasivos residentes en España, y la obligación real, cuando, sin ser las sociedades residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en España.

A continuación, el artículo 6º de dicha Ley regula la atribución de rentas a los sujetos pasivos, distinguiendo la obligación personal, que implica el sometimiento en España del beneficio o renta mundial; como dice el apartado 1, "Los sujetos pasivos por obligación personal serán gravados por la totalidad de los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

En cambio, la obligación real de contribuir se limita, según el apartado 2 de dicho artículo 6º, "al importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español a que se refiere el artículo séptimo de esta Ley".

Se observa la imperfección del artículo 6, apartado 2, por cuanto el artículo 4, que regula la sujeción pasiva por obligación real comprende los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en España (criterio de la fuente), y añade a continuación los rendimientos satisfechos por entidades residentes en España (criterio del pago), lo que significa claramente que, respecto de los rendimientos, el artículo 4º los sujeta según dos criterios: el de obtención y el de pago, en tanto que el artículo 6º, a la hora de determinar las rentas sujetas, por obligación real, menciona solamente el criterio de la fuente o sea el de obtención en España.

Esta antinomia carece de transcendencia en el presente caso, porque, como razonamos, en la prestación de servicios técnicos y profesionales por parte de F.of Europe Inc a F.España, S.A., sus contraprestaciones fueron satisfechas por una sociedad residente en España, y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre Sociedades español, en su modalidad de obligación real.

A continuación, el artículo 7º de la Ley 61/1978, desarrolla con detalle, "los rendimientos... obtenidos en España" y así, en su apartado letra b), dispone: "Las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

Es innegable, porque así lo ha declarado y explicado F. ESPAÑA, S.A., en la consulta formulada al Ministerio de Hacienda español el 7 de Mayo de 1979, que la multinacional F., con el fin de disminuir al máximo los gastos de sus empresas filiales, se organiza y funciona de modo que determinadas sociedades F. of EUROPE, Inc y F. WERKE, A.G. llevan a cabo los estudios de diseño, desarrollo e investigación de los modelos de vehículos, ingeniería de fabricación, marketing, relaciones industriales, servicios financieros, legales, etc. que luego imputan en la parte correspondiente a las sociedades filiales fabricantes de automóviles, entre ellas F. ESPAÑA, S.A., de acuerdo con normas pactadas al efecto, de manera que, en principio, y por la parte que le corresponde, F. ESPAÑA, S.A., paga por los servicios técnicos y profesionales que le presta F. of EUROPE, Inc los importes que ésta le factura, de modo que obtiene rendimientos de fuente española, por la utilización y pago en España, por parte de F. ESPAÑA, S.A., de dichos servicios.

Este modo de operar es frecuente en los grupos multinacionales, y por ello ha sido estudiado por la OCDE en su Informe (DAFFE/CFA/83.14), titulado "Reparto de los costes de gestión y servicios" proporcionados por la sede central a sus sociedades filiales, fenómeno fiscal que ya fue contemplado en nuestra Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de Riqueza Mobiliaria, y que ha sido al final regulado en la Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en la Ley 41/1998, de 9 de Diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No residentes, porque la imputación de costes de la Central a sus filiales plantea el problema de la deducción como gasto en nuestro Impuesto sobre Sociedades y además el gravamen en España de las cantidades pagadas por la utilización de dichos servicios. En este recurso de casación sólo se trata la segunda cuestión.

Cuestión distinta es la alegación hecha por la entidad recurrente, consistente en que en las mercancías y bienes de equipo importados por F. ESPAÑA, S.A., durante 1981, la Aduana española había incorporado en el valor de importación, como valor inmaterial, parte de los servicios técnicos y profesionales prestados por F. of EUROPE Inc, precisamente por haberse realizado fuera de España, de lo cual deducía: 1º) Que si España gravaba los pagos por dichos servicios se produciría doble imposición; y 2º) Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 334 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de Octubre, como el valor inmaterial no superaba el valor material de las mercancías, bienes de equipo etc, la totalidad se consideraba tributariamente como importación, operación ésta no sujeta en España por Impuesto sobre Sociedades, razón por la cual los servicios técnicos y profesionales se integraban en las importaciones y, por tanto, no estaban sujetos a este Impuesto.

La Sala rechaza este argumento por las siguientes razones:

Primera. Porque no se ha probado en la instancia en absoluto que los servicios técnicos incorporados como valor inmaterial de las mercancías y bienes de equipo importados por F. ESPAÑA, S.A. sean los mismos que han dado lugar a los pagos en libras esterlinas, incluidos en el Acta de la Inspección, y, por tanto, en la liquidación por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1981, practicada a F. of EUROPE, Inc, cuestión ésta que ya no puede volver a enjuiciarse en el presente recurso de casación.

Segunda. Porque los servicios prestados y facilitados por FORD of EUROPE Inc, a F. ESPAÑA, S.A., según la carta de concreción que aparece en autos se utilizaron por esta última Compañía en España, para la fabricación de automóviles en su factoría de Almusafes.

La Sala rechaza, pues, este primer motivo casacional.

SEXTO.- El segundo motivo casacional se formula "al amparo del nº 4 del art. 95.1 de la L.J.C.A., en cuanto la sentencia recurrida en casación incurre en vulneración de las normas del Ordenamiento jurídico, concretamente del art. 23 de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades".

La entidad mercantil recurrente argumenta textualmente lo que sigue:

""La Sentencia recurrida ignora que el art. 23.2 de la Ley 61/1978, no preveía el establecimiento de ningún tipo de coeficiente de gastos y que, por tanto, los establecidos en la O.M. de 26/2/1979 son ilegales.

En efecto, de la lectura del apartado 2, del artículo 23, citado, se infiere claramente que el sistema de coeficientes previsto en la O.M. de 26/2/1979 no tiene un fundamento legal, ni en el artículo citado, ni en ningún otro. Esta norma reglamentaria supone una rectificación de la propia Ley del Impuesto (habría que esperar a la Ley 5/1983, para que quedara definitivamente despejado el panorama al regular la materia en su art. 17); pero esta Ley difícilmente puede resultar de aplicación al hecho imponible que nos ocupa.

Este precepto (se refiere al apartado 2, del art. 23 de la Ley 61/1978) implica que no se prevé una fórmula alternativa a la aplicación del régimen general para las rentas aisladas, distintas de los intereses y comisiones de préstamos. Y en dicho régimen general, no existen rendimientos atribuibles a F. Europa por la prestación a F. España de servicios profesionales y técnicos, pues, como quedó demostrado ante la Sala de instancia, los ingresos de F.Europa igualaban a sus costes, según se desprende del informe de la auditoría externa aportado por la recurrente como prueba.

No cabe decir, por tanto, como dice la Sentencia recurrida que en el caso de autos procedería la aplicación del coeficiente del 50% y sobre la base resultante liquidar al tipo general del 33%, como ocurre con la liquidación tributaria girada a F. Europa, porque dicho coeficiente de gastos ni lo ha pedido la recurrente ni la O.M. de 26/2/79 es ajustada a Derecho, como acabamos de argumentar. Lo que procede es, por tanto, la aplicación del régimen general de Ingresos menos Gastos con el resultado de que los gastos igualan a los ingresos y la base imponible es, por tanto, igual a cero"".

Este argumento lo ha mantenido F. of Europe Inc, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, en la vía económico-administrativa y en la jurisdiccional de instancia.

Para comprender el significado auténtico del artículo 23.2 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, que reguló el Impuesto sobre Sociedades, como un tributo de carácter directo, personal y sintético sobre la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, cuya novedad mas importante fue la supresión de los impuestos de producto, analíticos y a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, es menester partir del régimen tributario anterior aplicable a las rentas obtenidas en España por sociedades residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en España.

Era fundamental el apartado 2, del artículo 7º, del Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de Diciembre, que disponía "2. Por excepción, cuando las rentas obtenidas en

territorio español consistan en dividendos, intereses, y demás rendimientos gravados por el Impuesto sobre las Rentas de Capital y sean percibidas por entidades residentes en el extranjero, que no realicen negocios en España por medio de establecimiento permanente, procederá exclusivamente el gravamen por dicho Impuesto".

La situación vigente al 31 de Diciembre de 1978, o sea, la anterior a la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que conviene contraponer a la nacida de dicha Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, era respecto de los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por Sociedades no residentes en España, sin establecimiento permanente, según sus notas mas significativas, la siguiente: a) Los rendimientos de capital mobiliario tributaban exclusivamente por el Impuesto sobre las Rentas del Capital (impuesto real o de producto) nada mas. Es decir, excluía a los mismos del Impuesto sobre Sociedades como tributo personal sobre la renta. b) La base imponible era, en unos casos, por carecer de importancia los gastos necesarios para su obtención, el rendimiento íntegro (Dividendos e intereses) y, en otros, para evitar el problema irresoluble de determinación de los gastos necesarios, generados por las Sociedades en el extranjero, de imposible probanza por la Hacienda pública española, se fijaban tales gastos "a fortait" por la Ley española (Leyes de 29 de Abril de 1920, 11 de Marzo de 1932, 19 de Junio de 1936, 31 de Diciembre de 1946 y otras), mediante determinados porcentajes y tipos de gravamen singulares, según la naturaleza de los rendimientos. c) El Impuesto se devengaba y pagaba separadamente por cada rendimiento satisfecho. d) El Impuesto sobre las Rentas del Capital se exigía a la sociedad española pagadora, en concepto de sujeto sustituto, la cual estaba obligada a retenerlo e ingresarlo en el Tesoro, por cada pago que realizara a la sociedad residente en el extranjero. e) La autorización para la repatriación de los rendimientos se concedía por cada pago, una vez justificado el ingreso del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

La Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sometió a todos los rendimientos de trabajo o de capital al régimen general del Impuesto, excepto (art. 23.2) a los intereses y comisiones por préstamos obtenidos en territorio español por las Sociedades no residentes, rendimientos éstos que serían sometidos a un Impuesto definitivo del 24 por 100 sobre el importe de dichos intereses y comisiones (régimen especial), salvo que el sujeto pasivo se acogiera al régimen general. La Ley 61/1978 excluyó, por razones que se ignoran, de este sencillo régimen especial (que era igual al del anterior Impuesto sobre las Rentas del Capital) al resto de los rendimientos, en especial a los del capital mobiliario, o sea, a los dividendos, a los cánones por cesión de la propiedad industrial, a la asistencia técnica, a los rendimientos de la propiedad intelectual, a las rentas derivadas de arrendamientos de minas, negocios, bienes o cosas; es decir, a todos los demás rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, y por supuesto a los incrementos de patrimonio (ganancias de capital), que quedaron sometidos al régimen general, cuyas características mas importantes eran: a) Hecho imponible: Suma de todos los rendimientos obtenidos en España por las sociedades, residentes en el extranjero, o que les fueren pagados por entidades residentes en España. b) Sujeto pasivo: La sociedad residente en el extranjero, representada obligatoriamente ante la Administración Tributaria española por una persona física o jurídica con domicilio en España (art. 10, Ley 61/78). c) Base imponible: El resultado de restar de todos los rendimientos íntegros pagados por las sociedades españolas, los gastos necesarios para su obtención en que hubiere incurrido la sociedad extranjera, según la imputación realizada por dicha sociedad de los gastos generados en el extranjero e incluso en España. Esta norma, prescindió de la experiencia acumulada desde 1920, sustituyéndola por un imposible, dado que España no podía probar satisfactoriamente los gastos producidos en un país extranjero. d) Declaración-autoliquidación anual, a nombre de la sociedad extranjera, presentada por su representante en España ante la Administración española, de todos los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenidos en el año. e) Tipo de gravamen único, el general del 33 por

100. f) Repatriación de los rendimientos e incrementos de patrimonio, previa justificación del pago del Impuesto sobre Sociedades, transcurrido como mínimo un año mas el plazo general de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones. g) Retención del 15 por 100 sobre todos y cada uno de los rendimientos del trabajo y del capital mobiliario satisfecho a la sociedad extranjera, que debía efectuar la sociedad pagadora, sin que tal retención permitiera la repatriación de los rendimientos. h) Comprobación por la Administración Tributaria española de la declaración-autoliquidación anual, con carácter urgente para permitir la repatriación de los rendimientos.

Aunque parezca paradójico, las sociedades residentes en el extranjero podían optar, respecto de los intereses y comisiones de préstamos, por este régimen general. La razón se hallaba en que los gastos y costes financieros, generados en el extranjero, podían ser de elevada cuantía, como por ejemplo en el caso de entidades financieras extranjeras, cuya deducción podía compensar con creces la diferencia de los tipos impositivos, el general del 33% y el especial (art. 23.2 Ley 61/78) del 24 por 100.

Este régimen general aplicable a los rendimientos obtenidos en España por Sociedades residentes en el extranjero planteó inmediatamente graves problemas de aplicación, como controversias inevitables sobre la determinación de la base imponible, que, sorprendentemente, era el rendimiento neto (ingresos procedentes de España, menos gastos necesarios, producidos en el extranjero e incluso en España), dificultades para su repatriación, unicidad del tipo de gravamen, etc.

Resulta aleccionador traer a colación los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición por Impuestos sobre la Renta, aprobados por la OCDE en 1964 y 1977, en los que el derecho a gravar los dividendos, intereses, cánones, royalties, etc, por el Estado de la fuente, se fijó mediante un porcentaje reducido, aplicable sobre los rendimientos íntegros pagados por personas físicas y sociedades residentes en dicho Estado a personas físicas o sociedades residentes en el otro Estado, evitando así los problemas inherentes a pretendidas imputaciones de costes por parte de las personas o sociedades receptoras. Es sabido que los problemas de determinación de la base imponible (rendimientos netos "versus" rendimientos íntegros) se atenúan con tipos de gravamen reducidos y se agravan con tipos elevados. Pues bien, la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, hizo lo contrario que estos pragmáticos y fundados Convenios tipo de la OCDE, por lo que se dió la situación paradójica de que nuestro Derecho interno podía implicar un gravamen inferior al resultante de la aplicación de los Convenios acordados por España, siguiendo los Convenios tipo referidos, amen de otros muchos problemas de aplicación de dicha Ley 61/1978, que hemos ya mencionado.

Por contraposición, y así poder comprender las razones del Real Decreto 357/1979, de 20 de Febrero y de la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979, es conveniente exponer las correlativas características del régimen especial, o sea el propio de los intereses y comisiones de préstamos (art. 23.2 de dicha Ley), que debemos aclarar era similar al existente en el anterior Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre las Rentas del Capital, sistema vigente y experimentado desde 1920, a pesar del cambio de denominación de los tributos: a) Hecho imponible: Cada rendimiento por separado. b) Sujeto pasivo: La sociedad residente en el extranjero, representada por una persona física o jurídica, con domicilio en España. c) Base imponible: Rendimiento íntegro por intereses y comisiones, con posible opción al régimen general, para sí deducirse los gastos y costes financieros imputables. d) Declaración-autoliquidación, Mod. 210 por cada rendimiento. e) Tipo de gravamen, el 24 por 100, sobre rendimientos íntegros, salvo el supuesto de opción en el que el tipo sería el 33%. f) No existía

obligación de retener el 15%. g) Repatriación de cada rendimiento abonado una vez justificado el pago respectivo. h) Comprobación previa, no definitiva, de cada declaración-autoliquidación, Mod. 210.

SÉPTIMO.- El Real Decreto 357/1979, de 20 de Febrero, reguló el régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, en uso de la habilitación conferida al Gobierno por el artículo 32 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, que disponía: "Estas retenciones se practicarán en la forma que reglamentariamente se determine".

Este Real Decreto 357/1979 dedicó su Sección Primera al régimen general de retenciones, en el cual estaba incluido el régimen general aplicable al Impuesto sobre Sociedades, el de los rendimientos del trabajo personal y del capital mobiliario, obtenidos en España por sociedades residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en España, y en el que las retenciones al 15 por 100 cumplían el propósito de anticipar a cuenta el Impuesto sobre Sociedades, al tipo del 33 por 100. Nada que objetar a esta Sección Primera.

La Sección Segunda se dedicó a los "Rendimientos satisfechos a Entidades no residentes", concretamente a los intereses y comisiones de préstamos, es decir, desarrolló el régimen especial que excluía las retenciones por ser aquel el definitivo por Impuesto sobre Sociedades, de modo que el Real Decreto 357/1979, referido, se extralimitó, porque la habilitación reglamentaria, contenida en el artículo 32, mencionada, se refería solamente a las retenciones, pero lo cierto es que el desarrollo reglamentario del régimen previsto en el artículo 23, apartado 2, de la Ley 61/1978, se hizo con toda corrección, salvo el párrafo primero del artículo 6º, que dispuso: "... las Sociedades y demás Entidades jurídicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades por obligación real, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4º, apartado 1, letra b), de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, podrán optar por la aplicación del régimen general. (...)". Se observa que este precepto es equívoco, pues no se limita a recordar el derecho de opción concedido por Ley (art. 23.2 Ley 61/1978) solamente a las sociedades extranjeras que obtengan intereses y comisiones, sino que parece que lo refiere a todos los rendimientos e incrementos de patrimonio, (según la redacción del art. 4º.1.b), citado, dando a entender sofisticadamente que el régimen especial podía comprender toda clase de rendimientos e incrementos de patrimonio y no sólo los intereses y comisiones de préstamo.

Además, la Disposición Final de este Real Decreto autorizó "al Ministro de Hacienda a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación del presente Real Decreto", dando así entrada a la Orden Ministerial posterior de 28 de Febrero de 1979, que dió el paso definitivo.

Con estas normas, el Real Decreto 357/1979 preparó la solución que el Ministerio de Hacienda - Dirección General de Tributos- iba a arbitrar para los graves problemas de aplicación del régimen general a todos los rendimientos de capital mobiliario (dividendos, royalties, cánones, etc.) planteados, que no era otra sino extender el régimen especial del artículo 23, apartado 2, (intereses y comisiones de préstamos) a todos los rendimientos del capital mobiliario obtenidos en España, por las Sociedades no residentes en nuestro territorio, lo que paradójicamente era volver al régimen sustantivo, único, del anterior Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Dado este primer paso, la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979 extendió el denominado régimen especial (el del artículo 23, apartado 2, de la Ley 61/1978) en su dispositivo quinto: "Los sujetos pasivos no residentes en la forma que mas adelante se indica podrán declarar, autoliquidar e ingresar el Impuesto por cada rendimiento percibido, con aplicación de las deducciones y bonificaciones que les correspondan y sin ulteriores obligaciones derivadas de la percepción de

tales rendimientos, en los casos siguientes: a) Cuando tratándose de intereses tributen al tipo del 24 por 100 y b) En los demás casos, cuando sean de aplicación los coeficientes a que se refiere el número undécimo de la presente Orden", o sea, al resto de los rendimientos de capital mobiliario.

El dispositivo sexto de dicha Orden Ministerial coadyuvó al proceso de extensión del régimen especial, al disponer: " La autoliquidación e ingreso del Impuesto correspondiente a cada rendimiento parcial, con la conformidad de la Administración Tributaria, se entiende que satisface el requisito exigido por el artículo 10 del Real Decreto 357/1979, de 20 de Febrero, y posibilita para transferir al exterior el importe de dichos rendimientos", que era el propósito último del Real Decreto 357/1979 y de la O. M. de 26 de Febrero de 1979.

El dispositivo noveno modificó el apartado 2 del artículo 5º del Real Decreto 357/1979, que sólo se refería al derecho de optar por el régimen general respecto de los intereses y comisiones de préstamos, alterando por completo el orden del derecho de opción, al establecer que "no obstante lo dispuesto en el número anterior (intereses y comisiones de préstamos), las sociedades y demás Entidades jurídicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades por obligación real (...) podrán optar por la aplicación del régimen general", que pasó de ser único, a optativo, dando así entrada al régimen pseudo-especial que acababa de establecer, con carácter prioritario.

Por último, como no podía establecer tipos de gravamen especiales, no previstos en la Ley 61/1978, respetó formal y nominalmente el tipo del 33 por 100, pero estableció en su dispositivo undécimo dos coeficientes de gastos, que implicaban los siguientes tipos efectivos sobre rendimientos íntegros:

Concepto	Coef. Deducción	Tipo nominal	Tipo efectivo sobre rendimientos íntegros
Arrendamiento de películas	80%	33%	6'6%
Demás casos..	50%	33%	16'50%

No obstante, el dispositivo duodécimo preceptuó que, en todo caso, tratándose del régimen general, (formalmente, el establecido por la O.M. de 26 de Febrero de 1979 seguía siendo el general, pues también formalmente el único especial era el de los intereses y comisiones de préstamos), el sujeto pasivo podrá imputar gastos mayores que los comprendidos dentro de los coeficientes anteriores siempre y cuando proceda a su justificación en la forma legalmente establecida", dejando así una puerta abierta ante la posibilidad de gastos superiores, y evitar, en consecuencia, la impugnación de la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979, por haber establecido los coeficientes sin la obligada habilitación legal.

La Orden Ministerial de 26 de febrero de 1979 tuvo propósitos loables, pero generalizó el régimen especial previsto por el apartado 2, del artículo 23, de la Ley 61/1978, a todos los rendimientos del capital mobiliario, sin apoyo legal, enmascarando sus normas dentro de disposiciones tituladas como de regulación del régimen de retenciones, que nada tenían que ver con el "inventado" régimen especial definitivo del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la extensión de dicho régimen fue ilegal, aunque la mayoría de las Sociedades residentes en el extranjero se acogieron a él, sin problemas, para así poder repatriar a sus países respectivos los rendimientos obtenidos en España, pues el aumento de los tipos de gravamen no afectó realmente a la mayor parte de las sociedades residentes en el extranjero, dado que casi todas ellas habían pactado el pago de cánones, royalties, etc. libres de impuestos, por lo que tal aumento lo pagaron las sociedades españolas, porque, si bien formalmente el artículo 36 de la Ley General Tributaria

implicaba que el sujeto pasivo era a efectos jurídicos la sociedad residente en el extranjero, tal aumento de gravamen lo trasladaron económicamente, por virtud del pacto de "pago de las utilidades libres de impuestos", a las sociedades españolas, pagadoras de los cánones, royalties, etc.; por ello, la principal preocupación de la sociedades extranjeras fue mantener la libre y rápida repatriación de los rendimientos y ganancias de capital obtenidos en España.

OCTAVO.- La Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, pudo reformarse, por razones de urgencia, mediante un Real Decreto-Ley o por una Ley formal, pero nunca por disposiciones reglamentarias.

Como prueba de la tesis que ha sostenido la Sala, son aleccionadores los intentos legales posteriores pues, aun cuando la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979 mitigó los problemas de mayor transcendencia y mas acuciantes, es lo cierto que los dos coeficientes establecidos, 80% y 50%, eran insuficientes para tratar adecuadamente el complejo cuadro de rendimientos, sobre todo los de capital mobiliario.

El primer intento de legalización del régimen especial, establecido por la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979, consistió en utilizar la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sobre Régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas, que nada tenía que ver con la cuestión, pero que era una de las primeras leyes relativas al Impuesto sobre Sociedades que se promulgaba después de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, y que consistió en redactar de nuevo, en su Disposición Adicional Primera, el apartado 2, del artículo 23 de la Ley 61/1978, con el siguiente texto: "Dos. Cuando se trate de rendimientos obtenidos por Sociedades extranjeras que operen en España, sin establecimiento permanente, se exigirá un impuesto definitivo del 24 por 100 sobre el importe de los rendimientos netos, salvo que el sujeto pasivo se acoja al régimen general. En el primer caso, el Ministerio de Hacienda podrá establecer reglamentariamente coeficientes de rendimiento neto, atendiendo a la naturaleza de los mismos".

Se observa cómo la nueva redacción autorizó al Ministerio de Hacienda a hacer lo mismo que hizo en la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979.

La dudosa constitucionalidad de este precepto que deslegalizaba de modo total el régimen fiscal (base imponible, tipos de gravamen efectivos, etc) de los rendimientos obtenidos en España por sociedades residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente en España, aconsejó una regulación mas acorde con el principio de legalidad proclamado en la Constitución, y por ello se promulgó a los pocos meses el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de Diciembre, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, cuyo artículo 16 reguló con el suficiente detalle la "tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o entidades no residentes en territorio español", dando así carácter legal al régimen especial establecido por la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979.

Este artículo 16 se convirtió, en sus mismos términos, en el artículo 17 de la Ley 5/1983, de 29 de Junio, y ha sido actualizado por las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

La conclusión es que no eran conformes a Derecho, por carecer de la necesaria habilitación legal, y vulnerar el apartado 2, del artículo 23, de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, desde la vigencia de esta Ley, hasta el 31 de Diciembre de 1982, los siguientes preceptos: el apartado letra b), del dispositivo quinto, el dispositivo sexto, el dispositivo noveno, y el dispositivo undécimo de la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1979, por la que se desarrolló la Sección II, "Rendimientos satisfechos a Entidades no residentes", del Real Decreto 357/1979, de 20 de

Febrero, que reguló el régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades; razón por la cual, al tratarse en la instancia de un recurso indirecto, lleva consigo el considerar necesariamente cómo anulables los actos singulares de aplicación que fueron impugnados.

A pesar de las anteriores declaraciones, la Sala considera que no tiene sentido aplicar lo dispuesto en el artículo 27.3 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, porque en la actualidad carece de toda transcendencia anular y expulsar del Ordenamiento Jurídico los preceptos mencionados, porque ya no están vigentes y porque han sido radicalmente modificados por leyes posteriores.

La Sala estima el segundo motivo casacional, y, por tanto, casa y anula la sentencia recurrida.

NOVENO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado, como parte recurrente en casación, formula un único motivo casacional, porque "la Sentencia recurrida infringe el art. 23 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto de Sociedades, desarrollado por el Real Decreto 357/1979, de 20 de Febrero y Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979".

No obstante, esta parte aclara que su recurso de casación se limita a la discrepancia con la estimación parcial del recurso en el fallo de la sentencia recurrida.

La línea argumental seguida por el Abogado del Estado es que el artículo 23 de la Ley 61/1978, y el art. 7º del Real Decreto 357/1979, disponen que los rendimientos referidos tributaban al tipo del 33 por 100, sobre una base reducida en el 50 por 100 por gastos imputables, lo cual implicaba un tipo del 16'50 por 100, sobre el rendimiento neto, sin que existiera obligación de retener, por lo que concluía que "las retribuciones a que se refiere el expediente eran abonadas libres del impuesto español, razón por la cual fue correcta la determinación de la base que se hizo en la resolución impugnada".

La estimación del recurso de casación interpuesto por Ford España, S.A., en nombre y representación de F. of Europe Inc, hace que pierda transcendencia, en este caso concreto, el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado; sin embargo, ante la eventualidad de que la Administración española discrepe de los costes imputados por F. EUROPEA Inc, bien por insuficiente justificación o porque algunos gastos no sean deducibles conforme a la Ley española, es obligado dilucidar sí procede o no elevar al íntegro los discutidos rendimientos obtenidos en España por F. of Europe Inc, por la prestación de los servicios técnicos y profesionales, referidos, que la sentencia de instancia negó con un razonamiento ciertamente confuso (Fundamento de Derecho Séptimo), que reproducimos: "Debe la Sala, sin embargo, estimar las alegaciones de la actora en lo que respecta a la improcedencia de la elevación al "íntegro" de las cantidades efectivamente pagadas, pues, como se razonaba en el Fundamento Jurídico Octavo de la Sentencia de uno de junio de 1995, después de analizarse los puntos 2, 4, 6 y 7 de la carta-convenio de 30 de noviembre de 1973 (fecha de su aceptación por F. ESPAÑA, S.A.,) no puede compartirse la opinión de la Administración, puesto que la regla de determinación del importe de la contraprestación, es decir, los honorarios anuales, parece indicar lo contrario, pues cuando se dice que dichos honorarios "significarán un importe tal que, una vez deducidos los impuestos españoles sobre la renta que le sean aplicables", sin duda se refiere a una cantidad mayor, importe de los servicios, de la que se deduce el impuesto que correspondería exaccionar a los que prestaron los servicios, cuyas cuotas podrían ingresarse en la cuenta "Importe Bruto por Impuestos de Retención".

La Sala anticipa que estima el presente motivo casacional, formulado por el Abogado del Estado, por los argumentos que a continuación expone.

La cláusula nº 2, del contrato entre F.of Europe Inc y F. España, S.A. de 30 de Noviembre de 1973, sobre cargos de costes por prestación de servicios profesionales y otros, entre compañías, que interesa a este caso, dispone textualmente lo siguiente: " A los efectos de este párrafo, la expresión "honorarios anuales" significará un importe tal que, una vez deducidos los impuestos españoles sobre la renta que le sean aplicables, quede una cantidad, recibida por F. Europa, igual a la porción asignable de los costes ocasionados a F. Europa".

Nos hallamos, sin duda alguna, ante el conocido, regulado y denominado ya en la antigua Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, "pacto de pago de utilidades libres de impuesto", que debe distinguirse de otras figuras afines.

Este pacto es muy frecuente cuando se trata de rendimientos percibidos por una sociedad residente en el extranjero, obtenidos o pagados por una sociedad residente en España (el Estado de la fuente), cuando aquélla no quiere relacionarse con la Administración tributaria de este Estado, ni soportar los posibles aumentos de los impuestos sobre la renta acordados por dicho Estado, por lo que explícitamente pacta que se le pague un determinado rendimiento neto de impuestos, cualquiera que sea el nivel de éstos, lo cual implica económicamente que la sociedad pagadora de los rendimientos se hace cargo de los impuestos exigidos por el Estado de su residencia. Sin embargo, en el caso de España, como nuestro Derecho Tributario, concretamente, el artículo 36 de la Ley General Tributaria dispone que: " La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", ello implica que la sociedad pagadora no puede ser sujeto contribuyente, sino a lo mas sujeto sustituto o representante de la sociedad perceptora extranjera, según dispone el artículo 10 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, todo lo cual lleva tributariamente a considerar que implícitamente existe un pacto de rendimientos variables "ex ante" impuestos, en función de los tipos de gravamen aplicados por el Estado de la fuente, de manera que como el sujeto contribuyente es la sociedad perceptora extranjera, y como la base imponible conforme a nuestro derecho es el rendimiento "ex ante" impuestos, es obligado calcular tal base, mediante la denominada fórmula de elevación al integro del rendimiento "ex post" impuestos, que como se sabe aparecía definida en la antigua Tarifa II de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Orden Ministerial de 1 de Junio de 1935, y, que expresada matemáticamente, es como sigue:

Base imponible "íntegra" = $R (100 / 100 - T)$, en la que: R= Rendimiento "ex post" impuestos o neto de impuestos; T= Tipo de gravamen.

Precepto que pasó al artículo 22 del Texto refundido del Impuesto sobre Rentas del Capital, aprobado por Decreto 3357/1967, de 23 de Diciembre, y que fue recogido en las Leyes y disposiciones posteriores.

Es menester aclarar que la elevación al integro, propia del "pacto de pago de las utilidades libres de impuesto", procede no sólo cuando existe obligación de retener, sino también cuando la sociedad pagadora, residente en España, actúa como simple representante de la sociedad perceptora residente en el extranjero, a la que le paga el rendimiento "ex post" impuestos o neto de impuestos, pactado, que era el régimen previsto y regulado en el apartado 2, del artículo 23 de la Ley 61/1978.

La denominada elevación al íntegro no es el resultado de una ficción o presunción legal, sino el reconocimiento de un principio inmanente de los Impuestos sobre la Renta, consistente en que la base imponible es por definición "ex ante" Impuesto sobre Sociedades.

La conclusión a que llega la Sala, es que en el caso de autos procedía, sin lugar a dudas, la elevación al íntegro.

La Sala estima el único motivo casacional formulado por el Abogado del Estado, lo cual implica que también procede por esta razón, casar y anular la sentencia recurrida.

DÉCIMO.- Estimado el recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil F. of EUROPE Inc, representada por F.España, S.A., procede que la Sala resuelva lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate; a tal efecto, debe estimarse parcialmente el recurso contencioso-administrativo indirecto nº 02/0001227/1991, seguido a instancia de F. of EUROPE Inc, declarando que tenía derecho a que se le aplicara en sus justos términos el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, en especial respecto de la determinación de la base imponible por diferencia entre los ingresos obtenidos en España y pagados por F. España, S.A., y el coste de los mismos, dado que las disposiciones de la Orden Ministerial de 26 de Febrero de 1979, que le fueron aplicadas por la Administración Tributaria, no son conformes a Derecho, y por tanto eran inaplicables, lo cual lleva la anulación de todos los actos y resoluciones acordados por la Administración Tributaria, que fueron impugnados en dicho recurso contencioso-administrativo.

Por el contrario, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo en cuanto a que sí era conforme a Derecho, la elevación al íntegro, aunque condicionada, por supuesto, a la determinación del rendimiento neto, como consecuencia de la deducción como gasto del coste de los servicios profesionales y técnicos prestados a Ford España, S.A.

UNDÉCIMO.- No procede acordar la expresa imposición de las costas de instancia, y, en cuanto a las costas causadas en este recurso de casación, cada parte pagará las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución,

F A L L A M O S

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación, número 117/1997, interpuesto por F. of EUROPE Inc, representada por F. España, S.A, y también el interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado, contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 12 de noviembre de 1996, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo - Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso contencioso-administrativo nº 02/0001227/1991, seguido a instancia de F. of EUROPE, Inc, sentencia que se casa y anula.

SEGUNDO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo indirecto nº 02/0001227/1991, interpuesto por F. of Europe Inc, declarando: 1º) Que tenía derecho a que se le aplicara en sus justos términos el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, en especial respecto de la determinación de la base imponible por la diferencia entre ingresos por servicios profesionales y técnicos pagados por F. España,

S.A., y los costes de obtención en que incurrió F. of EUROPE, Inc. 2º) Que, por el contrario, era procedente la elevación al íntegro de los rendimientos netos resultantes. 3º) Que anulamos, en consecuencia, los actos y resoluciones dictados por la Administración Tributaria y que fueron impugnados por dicho recurso contencioso-administrativo.

TERCERO.- No acordar la expresa imposición de las costas de instancia y, en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en su caso en el Boletín Oficial del Estado, y, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.