

TRIBUNAL SUPREMO (SALA 3.^a SECC. 2.^a)
Sentencia de 9 Junio de 2001.
Ponente: Excmo. Sr. Sala Sánchez.

Calificación, como obra literaria, que ha de darse a los programas de ordenador a efectos de determinar el tipo de impuesto aplicable a los cánones que se satisfacen por el uso y explotación de los derechos de autor sobre los mismos en virtud de los tratados internacionales de doble imposición suscritos por España.

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la calificación, como obra literaria, que ha de darse a los programas de ordenador a efectos de determinar el tipo de impuesto aplicable a los cánones que se satisfacen por el uso y explotación de los derechos de autor sobre los mismos en virtud de los tratados internacionales de doble imposición suscritos por España. Aunque la sentencia se refiere al Convenio suscrito con los Estados Unidos, que en la versión de 1996 recoge la mención expresa a las rentas derivadas de los programas de ordenador, la solución es aplicable a los demás convenios.

Se confirma así la sentencia de la Audiencia Nacional (23 enero 1996) empleando sus mismos criterios y argumentos y salvando el vacío legal que existe sobre la calificación de estos productos.

La sentencia se separa así de la calificación que se propone en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y de lo sostenido por algunos autores, si bien existen razones que amparan la solución a que llega el Alto Tribunal (Antonio Vázquez del Rey. "Convenios de Doble Imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador". en Derecho Tributario e Informática". Tirant lo Blanch. 2000).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Como en los recursos 346/1996 y 1026/1996, la cuestión suscitada por la representación del Estado en este recurso de casación, mediante un único motivo y al amparo del art. 95.1.4.º de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable -hoy 88.1 d) de la vigente-, gira en derredor de la distinta conceptualización que de los programas de ordena-

dor tienen la Administración Fiscal y la sociedad mercantil recurrida a los efectos de la aplicación del art. 12 del Convenio suscrito entre España y los Estados Unidos de América para prevenir la doble imposición y la evasión fiscal respecto de los Impuestos sobre Rentas, de 22 Feb. 1990, habida cuenta de que, con arreglo al precepto mencionado, los cánones satisfechos por la entidad International Business Machines, S.A.E., (IBM España) a International Business Machines Corporation (IBM Corporation) en concepto de cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador (royalties software) habrían de tributar a un tipo del 5% del importe bruto pagado si se entendía que se trataba de la cesión de una «obra literaria» -posición de la recurrente en la instancia- o a otro del 8% si se calificaba de cesión de «obra científica» -posición de la Administración-.

(...)

Segundo.- (...) la Sala ha de abundar en la correcta y motivada exposición de la sentencia impugnada y, en consecuencia, compartir su lógica conclusión. Y ello, esencialmente, por un triple orden de argumentos:

En primer lugar, porque ni la vieja Ley de Propiedad Intelectual de 10 Ene. 1879, ni la posterior L 22/1987, de 11 Nov. -hoy Texto Refundido aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1996, de 12 Abr., modificado por la L 5/1998, de 6 Mar.- contenía, ni contiene, una concreta delimitación entre las «obras literarias» y las «científicas» que permita incardinar en uno y otro concepto a los programas de ordenador. Sólo se refería, y se refiere, a que la propiedad de una obra literaria, artística o científica corresponde al autor por el solo hecho de su creación y a la determinación de los derechos de carácter personal y patrimonial que integran su contenido (el de tal propiedad) -arts. 1.º y 2.º del Texto vigente-, así como a la enumeración no exhaustiva de las obras y títulos originales objeto de dicha propiedad -entre cuya enumeración figuran los programas de ordenador aunque sin adscribirlos, como tampoco hace la ley respecto de las demás, a ninguna de esas concretas categorías- y a la concreción de las obras derivadas y de las producciones intelectuales excluidas de la propiedad intelectual -arts. 10, 11 y 13-. En consecuencia, el único criterio normativo existente, aunque sea a los solos efectos de la «protección» de los derechos de autor relativos a los mencionados programas, es el que suministra la tan repetida L 16/1993, esto es, el de asimilarlos, puntualmente, a «obras literarias».

En segundo término, porque un programa de ordenador, independientemente de su contenido (que aquí, por cierto, no consta), además de ser obra eminentemente práctica, es también creación intelectual que utiliza el lenguaje escrito como medio de comunicación. Si se parte, pues, de que los programas de referencia constituyen obras del lenguaje y que éstas últimas, tal y como se ha visto se desprende de la Ley española 16/1993, e incluso del Convenio de Berna, son equivalentes al concepto de obra literaria, la conclusión aceptada por la sentencia aquí impugnada, desde el punto de vista de la lógica y de los únicos criterios legislativos que pueden ser utilizados como elemento de interpretación, ha de considerarse acertada.

Y, en tercer lugar, porque, cuando la Ley de Propiedad Intelectual alude a obras literarias, artísticas y científicas como objeto del derecho de propiedad intelectual, lo mismo que el CC en su art. 428, está haciendo referencia a formas de expresión, no a contenidos, por la elemental razón de que no son las ideas científicas, literarias o artísticas las que constituyen dicho objeto, sino su «expresión» en las «obras» correspondientes. Si por una obra científica habría que entender aquella que desarrolla teorías, principios, teoremas, axiomas o postulados, porque, en definitiva, por Ciencia hay que considerar todo cuerpo de doctrina metódicamente ordenado y constitutivo de una rama particular de los conocimientos humanos, resulta claro que un programa de ordenador, per se, no realiza ninguno de esos cometidos. Además, relativizar absolutamente calificaciones tributarias en función de la que, en cada caso, cupiera atribuir a los contenidos de cualquier expresión del lenguaje, significaría tanto como introducir la inseguridad en la materia y atentaría a los propios criterios interpretativos preconizados por el art. 23 de la LGT en relación con las pautas contenidas en el art. 3.1 del CC.

Tercero.- *Por las razones expuestas y porque, en definitiva, sustituir el ponderado criterio de la Sala de instancia por otro meramente subjetivo y sin anclaje legislativo alguno sería, a todas luces, improcedente, se está en el caso de desestimar el recurso, con la obligada imposición de costas que deriva del mandato contenido en el art. 102.3 de la Ley Jurisdiccional aquí aplicable.*

Fallamos

Que debemos declarar, y declaramos, no haber lugar al recurso de casación formulado por la Administración del Estado contra la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción de la AN, Secc. 2.ª, de 23 Ene. 1996, recaída en el recurso contencioso-administrativo al principio reseñado, con expresa, por obligada, imposición de costas a la parte recurrente."