



Máster Universitario  
en Asesoría Fiscal

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

# **TRABAJO FIN DE MÁSTER**

## **CURSO 2017/2018**

# **LA TRIBUTACIÓN DE LA GESTACIÓN SUBROGADA**

**Autora: Cintia Busquier Plaza**

**Tutora: Eva Aliaga Agulló**

**Tutor: Juan José Bayona Giménez**

## **RESUMEN**

La técnica de reproducción humana asistida denominada maternidad subrogada es un tema de actualidad candente. Como es conocido, el concepto tradicional de familia está cambiando lo que supone que los diversos ordenamientos jurídicos se vean modificados con el fin de adaptarse y superar las nuevas circunstancias. El presente trabajo tiene como objetivo determinar la obtención de rentas por las personas intervinientes en el proceso de la gestación subrogada y analizar sus repercusiones fiscales.

## **ABSTRACT**

Assisted Reproductive Technology called surrogate motherhood is now a topical subject. As it is well known, the general concept of family is constantly changing. Which means that the different legal systems are modified to adapt it and overcome the new circumstances. The focus of this dissertation is to determine and analyze the fiscal implications that appears for all participating people in the process of surrogate motherhood.

## ABREVIATURAS

CC	Código Civil
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEDH	Convenio Europeo para la protección de los Derechos Humanos
CP	Código Penal
DGRN	Dirección General de los Registros y el Notariado
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
ESHRE	Sociedad Europea de Reproducción Humana y Embriología
FIV	Fecundación in vitro
GGPP	Ganancias y Pérdidas Patrimoniales
IA	Inseminación Artificial
ICSI	Intracytoplasmic sperm injection
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIRPF	Ley del IRPF
OMS	Organización Mundial de la Salud
RAE	Rendimientos de Actividad Económica
RCI	Rendimientos del Capital Inmobiliario
RCM	Rendimientos del Capital Mobiliario
RIRPF	Reglamento del IRPF
RMA	Reproducción Mecánica Asistida
RT	Rendimiento del Trabajo
SEF	Sociedad Española de Fertilidad
STEDH	Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TRA	Técnica de Reproducción Asistida
UE	Unión Europea

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. CONCEPTO Y CLASES DE GESTACIÓN SUBROGADA.....	6
2.1. Concepto.....	6
2.2. Clases .....	8
A) En función de su relación genética: tradicional o gestacional .....	9
B) En función de sus motivaciones: comercial o altruista.....	10
3. LA GESTACIÓN SUBROGADA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL	10
3.1. Análisis normativo.....	10
3.2. Criterio de la DGRN.....	14
3.3. Análisis doctrinal sobre la prohibición de la gestación subrogada.....	15
4. LAS DECISIONES MÁS RECIENTES DEL TEDH.....	16
4.1. Casos Mennesson y Labassee .....	17
4.2. Caso Paradiso y Campanelli .....	18
5. TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS.....	20
5.1. Consideraciones generales .....	20
5.2. Debate doctrinal .....	24
A) Corriente en contra.....	24
B) Corriente a favor.....	24
5.3. Análisis de la regulación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	26
5.4. Calificación de las rentas ilícitas .....	29
6. ANÁLISIS DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN LA GESTACIÓN SUBROGADA Y SUS RENTAS OBTENIDAS .....	30
6.1. Donantes.....	31
6.2. Mujer Gestante.....	34
6.3. Padres comitentes .....	36
6.4. Sociedades .....	40
7. LA TRIBUTACIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO .....	43
8. CONCLUSIÓN.....	44

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata de ofrecer un estudio detallado sobre la tributación de las rentas obtenidas por todas y cada una de las personas intervinientes en la técnica de gestación subrogada. He optado por esta materia porque estaba convencida de que la investigación sobre la misma sería muy interesante al tratarse de una temática que ha generado diversas opiniones doctrinales y jurisprudenciales, y todo ello sin olvidarnos de que la realización de este proceso, a pesar de ser un tema delicado desde el punto de vista de la moral social, conlleva la generación de ciertas consecuencias en el Derecho Tributario.

Primero de todo, trato de definir qué es la gestación subrogada y analizo las distintas clasificaciones que puede presentar: en función de su relación genética (tradicional o gestacional), y en función de las motivaciones (comercial o altruista). Y segundo, hay que hacer referencia a que en esta técnica intervienen diversas personas; los donantes, las gestantes, padres comitentes y las sociedades prestadoras de sus servicios. Procediendo a la averiguación y análisis acerca de las distintas manifestaciones de riqueza derivadas del contrato de gestación subrogada.

El problema principal radica en determinar si la gestación por sustitución es una técnica de reproducción asistida prohibida en España, no obstante, tras un análisis doctrinal y jurisprudencial, me encuentro con un criterio mayoritario de que efectivamente si es una práctica prohibida, a pesar de que una pequeña parte de la doctrina considere que no es así. Veremos los distintos argumentos jurídicos que sostienen ambas teorías.

Una vez abordado el tema de la ilicitud, resulta conveniente realizar un análisis de la tributación de las actividades ilícitas en relación con la aludida práctica, pues existe gran debate doctrinal y jurisprudencial acerca de su tributación y consecuencias tributarias en el IRPF, vinculadas a las madres gestantes.

No hay que olvidar que sin donantes de gametos, toda esta práctica no sería posible, por lo que se efectúa un análisis de la Ley 14/2006, de 26 de mayo, sobre técnicas de reproducción humana asistida, en la que su articulado prevé una

compensación económica, procediendo al análisis de la Consulta Vinculante V1686-09 de la Dirección General de los Tributos, en la que clarifica la calificación sobre la obtención de renta.

La causa de este proceso, es la demanda por parte de los padres comitentes, por lo que resulta el estudio del reconocimiento del derecho al subsidio de maternidad en los casos de gestación por sustitución y sus efectos tributarios.

Y por último, hablaremos sobre los servicios prestados por las sociedades Españolas intervinientes en este proceso y su tributación.

## **2. CONCEPTO Y CLASES DE GESTACIÓN SUBROGADA**

### **2.1. Concepto**

La llamada gestación subrogada, o gestación por sustitución, es aquella técnica de reproducción humana asistida en la cual media un contrato en el que se conviene la gestación de un embrión a cargo de una mujer que renuncia a la filiación materna a favor de la otra parte interviniente.<sup>1</sup> Antes de entrar en materia, parece obligado delimitar varios conceptos.

1\*En primer lugar, se entiende por término subrogación el negocio jurídico que supone actuar en nombre de otra persona.

2\* En segundo lugar, la reproducción humana asistida consiste en una serie de técnicas y procesos biotecnológicos mediante los cuales se sustituye el proceso natural de reproducción. Siguiendo las expresiones utilizadas por la ESHRE, se define la RMA como la “*Reproducción producida a través de la inducción de la ovulación, la estimulación ovárica controlada, la ovulación provocada, los procedimientos de TRA e inseminación intrauterina, intracervical o intravaginal con semen del cónyuge/pareja o de un donante*”.

---

<sup>1</sup> <https://www.babygest.es/gestacion-subrogada/> Consultada el 25 de marzo de 2018.

A su vez, la tecnología TRA consiste en un conjunto de procedimientos médicos destinados a favorecer el embarazo en caso de la existencia de dificultades de fertilidad femenina o masculina.

3\* Dado que se ha definido como un contrato debemos empezar aclarando que de alguno de los artículos del Código Civil podemos inferir cual es el concepto. Como es el artículo 1.089 CC, que enumera cuales son las fuentes de las obligaciones y dice que una de las fuentes es el contrato. Mientras que el artículo 1.091 CC dice que las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, son vinculantes para las partes. Y cabe añadir que el artículo 1.254 CC dice que el contrato existe desde que una o varias personas consienten en obligarse respecto de otra u otras a dar alguna cosa o prestar algún servicio. Para que exista un contrato se necesita el consentimiento de las partes.

De estos tres artículos se deduce que el contrato es la conjunción del consentimiento de dos o más personas con la finalidad de crear obligaciones vinculantes entre ellas.

Según la definición doctrinal, que suele coincidir en entender un negocio jurídico cuyo efecto consiste en constituir, modificar, o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales, es decir, evaluables en dinero.

Existen dos acepciones de contrato: de un lado, el contrato como acto; y por otro lado, el contrato como norma. Al hablar del contrato como acto, nos estamos refiriendo a la acción de los interesados en la creación de una relación jurídica vinculante, es el momento de la celebración del contrato. En cuanto al contrato como norma, nos estamos refiriendo a la reglamentación a la que las partes someten su conducta, es decir, estamos sometidos al contrato.

4\* Se entiende por gestante, a la mujer que lleva a cabo el embarazo, aunque también se emplean otros conceptos como madre sustituta, madre de alquiler o madre suplente.

5\* Y por último, debemos delimitar el concepto de los futuros padres, los cuales se identifican con los conceptos de padres comitentes o intencionales. Son aquellas personas que recurren a dicha técnica para poder tener hijos.

No es un tema baladí la existencia de diversidad familiar, en lo que al tema tratado pudiera afectar, existe una clasificación de modelos familiares los cuales podrán acceder o no a dicha TRA de acuerdo con la regulación interna que cada país realice con respecto al referido tema. Dentro de esa clasificación encontramos, Por un lado, la familia biparental compuesta por dos personas, ya sean del mismo o distinto sexo, y por otro lado, la familia monoparental compuesta por un solo miembro.

Una vez definida la gestación subrogada, como es nombrada por la OMS, hay que señalar que es denominada de diferentes formas. Por ejemplo, la Ley española sobre Técnicas de Reproducción Humana Asistida (Ley 14/2006) se refiere al término *gestación por sustitución*, mientras que socialmente la expresión más extendida es la de *vientre de alquiler* o *alquiler de vientre*. Cabe decir que, la propia OMS se refiere a ella con otros términos bajo la misma definición como *subrogación uterina*, *útero subrogado*, *útero de alquiler*, *embarazo subrogado*, *vientre prestado* o *vientre sustituto*.

En relación con estos últimos conceptos, cabe decir que los autores que los rechazan insisten en que, al aplicar esta técnica, no se subroga o sustituye la maternidad, sino la capacidad de gestar, tal y como señala la Asociación por la Gestación Subrogada en España.<sup>2</sup>

## 2.2. Clases

---

<sup>2</sup> <http://xn--gestacionsubrogadaenpaa-woc.es/index.php/sobre-la-gestacion-subrogada/que-es-y-cual-es-su-situacion-en-espana> Consultada el 20 de marzo de 2018.



La gestación subrogada se clasifica<sup>3</sup> en función de dos aspectos principales, el primero de ellos, en función de su relación genética; y el segundo de ellos, en función de sus motivaciones. A continuación analizaré caso por caso.

#### **A) En función de su relación genética: tradicional o gestacional**

En función de la procedencia de los óvulos, podemos clasificar la gestación subrogada como tradicional o gestacional.

En la primera situación, la gestante es la madre biológica o genética del embrión debido a que aporta sus propios óvulos. La gestación por sustitución tradicional fue la primera en aplicarse de ahí su nombre. Sin embargo, ésta ha caído en desuso debido a que los padres de intención prefieren que no exista relación genética del bebé con la madre gestante.

Y en el segundo de los casos, el modelo gestacional implica que la gestante solo actúa como tal, sin aportar sus ovocitos, de modo que no tiene relación genética con el feto. Ésta va a gestar y dar a luz al bebé, que será biológicamente hijo de los padres intencionales (o de donantes, en caso de ser necesario). Se fecundará el óvulo mediante FIV o ICSI, y el embrión resultante será transferido al cuerpo de la gestante, por lo que se entiende que la fecundación in vitro es imprescindible.

De modo que, en el modelo gestacional pueden plantearse tres situaciones diferenciadas: la utilización de gametos de ambos padres, es decir, óvulo y espermatozoides son aportados por los padres intencionales; otra de las situaciones será aquella en la que tan sólo uno de los padres comitentes proporcione uno de los gametos, y por último, cuando ambos gametos procedan de donantes. En la actualidad, el tipo de gestación subrogada gestacional es más utilizada que el modelo tradicional.

Clasificación que resulta importante desde el punto de vista tributario a tratar, debido al criterio seguido por el TEDH, criterio que luego analizaré, que exige la

---

<sup>3</sup> <https://www.babygest.es/gestacion-subrogada/> Consultada el 20 de marzo de 2018.

existencia de carga genética de los comitentes para acordar la filiación a favor de los mismos, y en ese caso, como consecuencia de ello, si procede, la acción protectora de la seguridad social.

### **B) En función de sus motivaciones: comercial o altruista**

Por otra parte, podemos clasificar la técnica en función de si la gestante percibe compensación económica por el embarazo o no.

Si la gestante obtiene contraprestación económica por concepto de embarazo, además de los gastos derivados del mismo, hablamos de gestación subrogada comercial. Mientras que en el supuesto que la gestante no obtenga ninguna contraprestación, más allá del pago de los gastos derivados del embarazo, a ésta se la conoce como la modalidad altruista.

Esta segunda modalidad es la admitida en los países de la UE que la regulan, más adelante hablaremos sobre ello ya que ambas resultan relevantes a efectos tributarios.

## **3. LA GESTACIÓN SUBROGADA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL**

### **3.1. Análisis normativo**

La normativa española permanece impasible a pesar de la diversificación de la maternidad y del incuestionable progreso de las tecnologías en materia de reproducción asistida.

Actualmente, debemos partir de la base de la inexistencia de un cuerpo legal que regule la gestación subrogada. En España, esta práctica está prohibida de acuerdo con el

artículo 10 de la Ley 14/2006, de 26 de mayo, sobre Técnicas de Reproducción Humana Asistida<sup>4</sup> que dice así:

*“1. Será nulo de pleno derecho el contrato por el que se convenga la gestación, con o sin precio, a cargo de una mujer que renuncia a la filiación materna a favor del contratante o de un tercero.*

*2. La filiación de los hijos nacidos por gestación de sustitución será determinada por el parto.*

*3. Queda a salvo la posible acción de reclamación de la paternidad respecto del padre biológico, conforme a las reglas generales.”*

Del apartado primero se desprende la prohibición expresa de la gestación subrogada. Cabe traer a colación la aportación dada por una gran corriente doctrinal<sup>5</sup> en cuanto a la justificación de la prohibición de la gestación por sustitución en la LTRHA, entiende que queda prohibida en defensa de intereses sociales, tales como:

- evitar el tráfico internacional de menores;
- proteger a las mujeres gestantes;
- y dotar de transparencia al origen biológico del nacido.

Aunque estos argumentos a su vez pudieran sostener la corriente que se posiciona a favor de su regulación, ya que una vez delimitado el marco normativo se evitarían los perjuicios expuestos por el referido autor.

---

<sup>4</sup> La primera ley, la Ley 35/1988, de 22 de noviembre, sobre Técnicas de Reproducción Asistida ya prohibía esta técnica en España. Las sucesivas modificaciones hasta la actual Ley 14/2006, también han negado este fenómeno reproductivo por el hecho de que siempre se ha considerado que no puede ser objeto de tráfico jurídico ni la gestación ni la reproducción.

<sup>5</sup> ESPINAR VICENTE, José María. “Nuevas reflexiones en torno a la heterodoxa doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado. La gestación por sustitución y el amparo a los actos en fraude de la Ley”. En IGLESIAS BUHIGUES, José Luis. *Nuevas fronteras del derecho de la Unión Europea*. 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012.

Siguiendo con el análisis del artículo 10 de la LTRHA, en su apartado segundo queda prohibida la renuncia de la filiación por parte de la madre gestante debido a que se determina que la filiación de los nacidos mediante esta técnica se determinará por el parto en virtud del viejo principio romano “*mater semper certa est*”.

No obstante, con la aparición de las TRA se han generado ciertos cambios en relación con la concepción que hasta el momento había entorno a la determinación de la filiación. Hoy en día la filiación no se determina únicamente por la procreación según se prevé en el artículo 108 del CC:

*“La filiación puede tener lugar por naturaleza y por adopción. La filiación por naturaleza puede ser matrimonial y no matrimonial. Es matrimonial cuando el padre y la madre están casados entre sí. La filiación matrimonial y la no matrimonial, así como la adoptiva, surten los mismos efectos, conforme a las disposiciones de este Código.”*

No obstante, la concepción jurídica que más se adapta a los nuevos tiempos es la establecida por LAMM, ELEONORA<sup>6</sup>, afirma que la filiación es “*la relación jurídica determinada por la procreación (y la adopción) o por las técnicas de reproducción asistida que se genera entre los progenitores y/o padres y sus hijos*”.

Desde la perspectiva del Derecho Penal, no puede obviarse la incidencia de aquellos casos en los que la maternidad subrogada se concierte en España. Ésta queda encuadrada en el TÍTULO XII del CP denominado “Delitos contra las relaciones familiares”, donde se protege el derecho a la seguridad material que se deriva de las relaciones familiares. Lo que nos interesa es el análisis de los artículos 220 y 221 del Capítulo II del CP, en tanto en cuanto trata sobre la suposición de parto y de la alteración de la paternidad.

Doctrinalmente se entiende que se da la conducta típica del artículo 220 del Código Penal, cuando una mujer distinta de la gestante se atribuya ser la madre del

---

<sup>6</sup> LAMM, Eleonora. "El elemento volitivo como determinante de la filiación derivada de las técnicas de reproducción asistida. Hacia una nueva concepción de las relaciones de filiación: en las fronteras del derecho civil y la bioética". Directora: María Casado González. Tesis doctoral - Universidad de Barcelona. Facultad de Derecho, Barcelona, 2010.

nacido simulando el parto, aunque genéticamente sea la madre. Dice así el artículo 220 del CP:

*“1. La suposición de un parto será castigada con las penas de prisión de seis meses a dos años.*

*2. La misma pena se impondrá al que ocultare o entregare a terceros un hijo para alterar o modificar su filiación.*

*3. La sustitución de un niño por otro será castigada con las penas de prisión de uno a cinco años.*

*4. Los ascendientes, por naturaleza o por adopción, que cometieran los hechos descritos en los tres apartados anteriores podrán ser castigados además con la pena de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de patria potestad que tuvieran sobre el hijo o descendiente supuesto, ocultado, entregado o sustituido, y, en su caso, sobre el resto de hijos o descendientes por tiempo de cuatro a diez años. (...)*”

No obstante, en caso de existir compensación económica el artículo 221 del CP dice así:

*“1. Los que, mediando compensación económica, entreguen a otra persona un hijo, descendiente o cualquier menor aunque no concurra relación de filiación o parentesco, eludiendo los procedimientos legales de la guarda, acogimiento o adopción, con la finalidad de establecer una relación análoga a la de filiación, serán castigados con las penas de prisión de uno a cinco años y de inhabilitación especial para el ejercicio del derecho de la patria potestad, tutela, curatela o guarda por tiempo de cuatro a 10 años.*

*2. Con la misma pena serán castigados la persona que lo reciba y el intermediario, aunque la entrega del menor se hubiese efectuado en país extranjero.*

*3. Si los hechos se cometieren utilizando guarderías, colegios u otros locales o establecimientos donde se recojan niños, se impondrá a los culpables la pena de*

*inhabilitación especial para el ejercicio de las referidas actividades por tiempo de dos a seis años y se podrá acordar la clausura temporal o definitiva de los establecimientos. En la clausura temporal, el plazo no podrá exceder de cinco años.”*

### **3.2. Criterio de la DGRN**

Una vez adentrados en el tema, debemos señalar que, en el marco actual en el que nos encontramos, el principal problema aparece cuando ciudadanos españoles deciden acudir a países extranjeros en los que es válida la celebración de los ya mencionados convenios de gestación por sustitución, y solicitan al Registro Consular la inscripción del nacimiento de menores, lo que ha llevado a la Administración española a aprobar una serie de directrices encaminadas a dar solución a esta situación.

Dichas directrices, atienden tanto al interés superior del menor como a otros intereses que se encuentran en estos contratos celebrados fuera del territorio español. La DGRN impulsó una instrucción en 2010 con la que inscribe en el Registro Civil a los hijos de españoles nacidos mediante gestación por sustitución en un país donde la técnica esté regulada y exista una resolución que garantice los derechos de la gestante.

En un primer momento, lo que se planteaba era determinar si las autoridades registrales españolas permitían que dicha relación contractual derivara sus efectos o no en nuestro territorio, es decir, permitir la inscripción de los menores o que no se permitiese.

La postura de la DGRN ante este asunto ha experimentado una constante evolución desde el año 2009 en el que la DGRN permitió, a través de su resolución de 18 de febrero, la inscripción de nacimiento de gemelos nacidos por esta técnica, con una certificación registral del Estado de California.

Poco después, fue promulgada la Instrucción de 5 de octubre de 2010, en la que se observa un endurecimiento de su posición y se somete la inscripción de una relación de filiación derivada de una gestación por sustitución al requisito de que se presente ante el Encargado la resolución judicial extranjera en la que se determine la filiación del

recién nacido. Además, queda previsto que la sentencia dictada por el Tribunal extranjero será sometida en España al procedimiento judicial de exequátur, para reconocer la validez de la misma, salvo que proceda la aplicación de Convenio. Excluyendo, por tanto, la inscripción mediante certificaciones registrales extranjeras o declaraciones acompañadas del certificado médico del nacimiento del menor en la que no conste la identidad de la madre gestante.

Pues, en aquellos casos en los que la resolución judicial tuviera su origen en un procedimiento contradictorio, se procederá a la inscripción del nacido ante el Registro Civil español previa presentación de la solicitud de la inscripción y del auto judicial que reconozca la validez de la resolución extranjera. Mientras que si el procedimiento de origen es equiparable a uno español de jurisdicción voluntaria, el propio Encargado del Registro deberá controlar de forma incidental si es posible el reconocimiento de la resolución como requisito previo a su inscripción. Ello quiere decir que, los funcionarios que trabajan en los registros consulares siguen esta instrucción que permite la inscripción de los menores siempre que haya una sentencia judicial homologable al ordenamiento jurídico español.

### **3.3. Análisis doctrinal sobre la prohibición de la gestación subrogada**

La doctrina ha sido la que más ha analizado este fenómeno dado que se trata de una materia muy compleja y no existe un cuerpo legal específico en España. Veremos los distintos argumentos doctrinales en relación con la cuestión de si está o no prohibida dicha práctica y la argumentación acerca de una futura regulación en España.

Muchos son los autores y juristas que sostienen que tal práctica está prohibida<sup>7</sup>, utilizando como base para ello el art. 10 de la LTRHA, ya analizado con anterioridad.

De acuerdo con esta corriente, en los casos de gestación por sustitución, cuando una mujer distinta de la gestante se atribuye ser la madre del nacido simulando el parto, aunque genéticamente sea la madre, se entiende que se da la conducta típica del art. 220

---

<sup>7</sup> GARCÍA RUIZ, MARÍA DEL PILAR “Gestación subrogada: estado legal y jurisprudencia de la cuestión”. En Revista de jurisprudencia, número 1, diciembre 2017.

del Código Penal<sup>8</sup>. De manera que todo esto cabe hilarlo con la tributación de los actos ilícitos que se analizará posteriormente.

La postura minoritaria se basa en la no apreciación de su prohibición. Autores como ATIENZA<sup>9</sup>, señalan que no está prohibida en el Derecho español. Parafraseando al autor “(...) *una cosa es realizar un comportamiento prohibido y, por tanto, ilícito, y otra incumplir con alguno de los requisitos de validez de un contrato, incumplimiento que no necesariamente implica realizar una acción prohibida, ilícita.*”

De forma que la nulidad de pleno derecho no significa que el acuerdo tomado por las partes esté prohibido, sino que dicho acuerdo no produce aquellos efectos en los que los comitentes son considerados por el Derecho como padres del bebé. Además, se sostiene que la Ley de Reproducción Humana Asistida no prohíbe expresamente la conducta que nos atañe, ni tampoco instaura sanción alguna.

No obstante, cabe señalar la existencia de distintas posturas contrapuestas acerca de su regulación en España, mientras que una corriente argumenta a favor de su regulación, otras en cambio razonan acerca de que no se regule. Importante es decir que este es un tema en el cual no nos adentraremos debido a que se excede de la materia tributaria.

#### **4. LAS DECISIONES MÁS RECIENTES DEL TEDH**

---

<sup>8</sup> FRANCIS LEFEBRE (coord.) “Memento Práctico Penal” ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2017, apdo. 10383.

<sup>9</sup> ATIENZA, MANUEL: “La gestación por sustitución”. En EL PAÍS, 19 de abril de 2017.



El TEDH ha dictado una serie de Sentencias que representan su posición jurisprudencial frente a esta materia. Tres son los casos más paradigmáticos de su posición con respecto a los efectos de la gestación subrogada en relación con el reconocimiento de la filiación de los menores.

#### **4.1. Casos Mennesson y Labassee**

En su Sentencia de 26 de junio de 2014, fueron resueltos conjuntamente dos recursos, los asuntos nº 65192/11, Mennesson c/Francia-EDJ 2014/95656; y nº 65941/2011, Labassee c/Francia- EJD 2014/95681. Ambos recursos fueron interpuestos por matrimonios de nacionalidad francesa que presentaban las mismas características y es que los dos supuestos presentaban carga genética por parte de los maridos. En el primer caso (Mennesson) habían sido padres de gemelas en el Estado de California, en el segundo caso (Labassee) de una niña nacida en Minnesota.

Ambos matrimonios habían conseguido, de las autoridades judiciales de los respectivos Estados en los que habían realizado todo el procedimiento, las resoluciones judiciales que les reconocían como padres de las menores nacidas a través de dicho método. Lo que ocurrió una vez que los comitentes regresaron con las menores a su país de residencia y nacionalidad, fue que las autoridades francesas denegaron la inscripción de las menores en el Registro Civil Francés basándose en el artículo 16 de su Código Civil, el cual dispone que *“cualquier relación convencional o contractual para la procreación o gestación por cuenta de otro es nula de pleno derecho”*.

Las grandes dificultades en cuanto a la obtención de la nacionalidad de dicho país supusieron que los dos matrimonios recurriesen en las instancias judiciales Francesas y finalmente acudiesen al TEDH entendiendo que, por injerencia en el derecho a la vida familiar, se había vulnerado el artículo 8 del CEDH *“toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio, y de su correspondencia”*.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Mennesson c. France (n.º 65192/11) y caso Labassee c. France (n.º 65941/11), de 26 de junio de 2014.

Estos asuntos fueron resueltos conjuntamente por las causas arriba mencionadas, y es que en su STEDH 26-6-2014, rechazó la vulneración del derecho al respeto de su vida familiar. Si bien, fueron estimados los recursos en cuanto a la vulneración del derecho al respeto de la vida privada en relación con los menores a los que les había sido denegada su inscripción en el Registro Civil francés.

El TEDH se basaba en que los cónyuges se habían ocupado, como padres, de las menores desde el nacimiento, viviendo junto con ellas de manera que en nada se diferencia de la “vida familiar”, entendiendo este concepto tal como habitual y generalizadamente lo es.

En definitiva, de lo que se trata para el reconocimiento de la filiación, según el criterio seguido por el TEDH, es el ejercicio fáctico de la paternidad por parte de los comitentes y el interés superior del menor, no se basa en la existencia de una resolución extranjera que reconozca la validez del contrato, considerando en todo caso la necesaria protección de su derecho a la vida privada y el respeto a la vida privada familiar de los que son titulares.

Ahora bien, estas decisiones jurisprudenciales no son claras cuando la aportación de material genético se ha producido, lo que hace pensar en que la carga genética carece de relevancia y prima el interés superior del menor.

#### **4.2. Caso Paradiso y Campanelli**

Caso muy distinto, es la reciente Sentencia de 24 de febrero de 2017, en la cual el TEDH resolvió el asunto nº 25358/12, asunto Paradiso y Campanelli c/ Italia –EJD 2017/4007. Este asunto viene a tratar sobre la posible vulneración del derecho a la vida privada y familiar consagrado en el artículo 8 del CEDH.

Decía caso distinto, ya que fácticamente no se había dado todavía la situación en la que biológicamente no existiera vínculo alguno con los padres comitentes, ya que en el referido supuesto a tratar ninguno de los comitentes aportó su gameto para llevar a cabo el embarazo.

Todo el proceso fue llevado a cabo en Moscú, lo que finalmente condujo a la inscripción del menor en la Oficina de Registro correspondiente en Moscú. Señalar que la madre gestante prestó consentimiento para que el menor fuese registrado como hijo de los comitentes.

Una vez obtenida la inscripción en el Registro ruso, los comitentes acudieron al Consulado Italiano en Moscú solicitando los documentos que permitían la entrada en territorio italiano del menor. Si es cierto que el Consulado habría expedido tal documentación sobre la base de una información falsa, debido a la inexistente carga genética de los padres comitentes.

Comprobada tal situación, el Estado Italiano una vez el menor se encontraba en Italia, la patria potestad y custodia fue retirada a Paradiso y Campanelli, quedando bajo la tutela de los servicios sociales estatales, según acordó el Tribunal de Menores, asignándole al menor una nueva identidad.

Una vez agotadas las instancias judiciales Italianas, acuden al TEDH, el cual resolvió el referido asunto. Los votos a favor decían que no se había producido vulneración del artículo 8 del CEDH en cuanto no existía vínculo biológico entre el menor y los comitentes. La Gran Sala terminó en esta Sentencia afirmando que los Tribunales Italianos habían actuado de modo proporcional y dentro de un razonable “margen de apreciación” resolviendo que el menor no sufriría un grave e irreparable daño como consecuencia de la separación al haber realizado los jueces nacionales una justa ponderación de los intereses del conflicto.

En definitiva, el criterio aquí utilizado por el TEDH es la exigencia de una carga genética de los comitentes para acordar la filiación a favor de los mismos. Lo que

resulta de una posición contradictoria respecto de los asuntos franceses, dejando en un segundo plano el interés superior del menor.

A mi parecer, la importancia de la determinación de la filiación en base al criterio de la existencia de una carga genética, se derrumba cuando pienso en la filiación por adopción o incluso cuando realiza la fecundación in vitro en la que ninguno de los padres aporta material genético. En estas situaciones nadie se cuestiona acerca de la inexistencia de carga genética de los hijos, por lo que considero que debiera pues primar el interés superior del menor, al igual que en estos casos y siguieran el criterio construido sobre los Casos *Menesson* y *Labassee*.

No obstante, la importancia dada a la efectiva aportación de carga genética por parte de los padres comitentes para ser reconocidos como padres, implica el planteamiento de si en España se les reconoce el derecho al subsidio por maternidad.

## **5. TRIBUTACIÓN DE LAS ACTIVIDADES ILÍCITAS**

### **5.1. Consideraciones generales**

No es una cuestión novedosa la tributación de los actos ilícitos, pudiendo localizar su origen en la famosa locución latina *pecunia non olet* (el dinero no huele), atribuida al emperador romano Vespasiano (69 - 79 d. C.). Era común, en la Antigua Roma, que la orina de las letrinas públicas se utilizase para fines industriales. Los curtidores de pieles la apreciaban tanto, que se valían de ella para adobar sus cueros, así como por los lavaderos, que por su contenido en amoníaco la utilizaban para lavar y blanquear las togas de lana. El emperador Vespasiano decidió imponer un tributo a la orina que diariamente se vertía en las letrinas y que era recogida en la Cloaca Máxima (la red pública de alcantarillado) de Roma. De esta manera, los artesanos que precisaban de ella para sus fines comerciales debían pagar el nuevo impuesto.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> CASANOVA, Félix “El impuesto a la orina en la antigua Roma” en Revista digital Historias de nuestra Historia, <https://hdnh.es/impuesto-orina-roma/> Consultada el 29 de mayo de 2018.

Según se conoce, Tito, el hijo de Vespasiano, recriminó a su padre el tan appestoso origen fiscal, no quedándole más remedio que ponerle el dinero a oler, espetándole la célebre frase *pecunia non olet*<sup>12</sup>. Actualmente, la misma es empleada como justificación de la utilidad del dinero independientemente de cuál sea su procedencia.

Partiendo de este aforismo romano caracterizado por su rechazo a los convencionalismos sociales<sup>13</sup>, nos centramos en la cuestión de si es apropiado o no gravar los actos ilícitos. Es de destacar que el hecho imponible de las actividades ilícitas ha sido uno de los temas más tratados del Derecho tributario, lo que ha supuesto cuantiosos debates y surgido una doctrina tributaria<sup>14</sup>. Como viene a postular GALARZA un sector importante de la doctrina sostiene que *“sin un previo análisis del hecho imponible, esto es, sin descomponerlo en la pluralidad de elementos que lo forman, no puede darse una explicación científica satisfactoria de temas tan vastos y heterogéneos como los sujetos de la obligación, la existencia de ésta en el tiempo y en el espacio, el importe de la deuda impositiva y la estructura del sistema tributario de un país”*<sup>15</sup>.

Resulta conveniente realizar ciertas precisiones terminológicas antes de entrar en materia acerca del concepto de actividad ilícita. En sentido amplio, el término ilicitud denota contrariedad con el Derecho, es decir, deviene ilícita en cuanto la Ley la rechaza<sup>16</sup> y, en sentido estricto, es entendida como delito.

---

<sup>12</sup> POVEDA BLANCO, Francisco “Rarezas fiscales” en Diario Información, 2015. <http://www.diarioinformacion.com/opinion/2015/03/08/rarezas-fiscales/1607230.html> Consultada el 29 de mayo de 2018.

<sup>13</sup>MARTÍN RUIZ, Juan “La Tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia”. En *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N° 20, 2000, págs. 9-18

<sup>14</sup> GALARZA, César J. “La tributación de los Actos Ilícitos”, ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2005, pág. 29.

<sup>15</sup> SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (S.D.F.U.M.) “Notas de derecho financiero” T.I, vol.2, Universidad de Madrid, Madrid, 1967, p.393. Como se cita en “La tributación de los Actos Ilícitos” GALARZA, César J. ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2005, pág. 29.”

En relación con la definición aportada en sentido amplio de la actividad ilícita, existe una clasificación clásica de los ilícitos, tal y como ha venido a significar SOLER ROCH M<sup>a</sup>. T.<sup>17</sup>, son: los ilícitos civiles, administrativos y penales. Todas estas conductas nos interesan, y ello se debe a que pueden extender su eficacia en el ámbito tributario. Desde una doble panorámica, por un lado, el nacimiento de la obligación tributaria principal y su cuantía; y por otro lado, aspectos subordinados, a modo de ejemplo las obligaciones de terceros.

**\*Ilícitud civil:**

Se trata de aquel hecho generador de responsabilidad por culpa extracontractual, ocasionando la obligación de indemnizar. No obstante, las indemnizaciones no plantean graves problemas desde el punto de vista tributario, distintas son las circunstancias en cuanto a la nulidad y la rescisión.

La Ley General tributaria expresa que el tributo se exigirá conforme a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho, lo que supone que no se aplique cuando se declare nulo y se resuelvan sus efectos económicos, debido a la inexistencia de capacidad contributiva, retrotrayendo al estado anterior de la materialización del acto la realidad jurídica. Por tanto, mientras las rentas no sean declaradas nulas se estiman válidas, exigiendo así su tributación efectiva<sup>18</sup>.

**\*Ilícitud administrativa:**

Constituye la ilicitud administrativa, el desvío del cumplimiento de las diversas normas jurídico-administrativas, lo que implica la imposición de aquellas sanciones previstas por la norma.

---

<sup>17</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: “La Tributación de las actividades ilícitas” en Civitas Revista española de Derecho Financiero y Tributario, nº 85, enero-marzo 1995, pág. 14.

<sup>18</sup> HERRERA MOLINA, P. “Fiscalidad de los actos ilícitos” IEF, Madrid, 2003.

La infracción por incumplimiento de una prohibición represiva, en principio, no implicará sólo una sanción, sino que además serán eliminados los efectos económicos derivados del ilícito (salvo que sea posible conceder la dispensa con carácter retroactivo). En cambio, en el incumplimiento de una prohibición meramente preventiva, la sanción podrá acompañarse de la convalidación del acto, manteniéndose sus efectos.

Así, al igual que con las rentas de origen ilícito civil, las rentas producto de los actos ilícitos administrativos declarados nulos no estarán sujetas a tributación por razón de que no habrá capacidad contributiva. Para aquellos ilícitos no declarados nulos judicialmente, sus rentas se reputan perfectamente válidas y por tanto sujetas a tributación<sup>19</sup>.

Se debe desglosar de los ilícitos administrativos, los ilícitos tributarios ya que serán objeto de nuestra atención en tanto en cuanto puede devenir la incidencia de la carga tributaria mediante el nacimiento de las obligaciones subordinadas a la deuda tributaria, esto se refiere a las figuras de responsabilidad tributaria derivadas de la participación en ilícitos tributarios.

**\*Ilícitud penal:**

El ordenamiento penal define el delito como la acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible. Para que pueda existir el delito o falta es necesario que se den todos estos elementos. Típica: la conducta va a ser delito tiene que estar prevista en el CP o en las leyes penales especiales. Antijurídica: contraria al derecho. Culpable: que se pueda imputar a la persona, que exista elemento intencional dolo o imprudencia. Punible: que se le pueda asignar una pena.

Resulta conveniente diferenciar entre los delitos de contenido económico de aquellos que protegen bienes jurídicos sin contenido patrimonial, aunque de estos

---

<sup>19</sup> *Ibíd.*

últimos se puede generar el deber de indemnizar y por tanto incidir en la capacidad económica del sujeto pasivo.

No obstante, el delito de defraudación fiscal sólo será objeto de análisis desde una perspectiva colateral, ya que la defraudación tributaria supone la falta de pago de un tributo, no teniendo sentido alguno someter a gravamen el importe defraudado, sino la exigencia de su pago<sup>20</sup>.

## **5.2. Debate doctrinal**

En España la tributación de las actividades ilícitas ha sido objeto de debate por parte de la doctrina a lo largo de los años, por lo que parece obligado exponer tanto los argumentos contrarios como los favorables a su tributación.

### **A) Corriente en contra**

Uno de los argumentos clásicos en contra de la tributación de los actos ilícitos consiste en apelar a la inmoralidad del Estado y su condición de cómplice que se lucra con este tipo de actividades, y que como impositor tal y como dice SOLER ROCH, “*se aprovecha*” gravando los beneficios que se obtienen a través de la realización de estas actividades<sup>21</sup> lo que constituye una contradicción ilógica en el actuar estatal, puesto que se aprovecha de conductas que reprime y censura. De otro lado, la inmoralidad utilizada por otros autores, entendida como la tributación de la capacidad económica sería inmoral e incluso inconstitucional por obtenerse por medios ilícitos<sup>22</sup>

### **B) Corriente a favor**

Tal y como señala SOLER ROCH M<sup>a</sup>. T., “*Los principales argumentos a favor de la tributación de las actividades ilícitas giran, en torno a los principios*

---

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: “La Tributación de las actividades ilícitas” ob. cit., pág. 15.

<sup>22</sup> MARTÍN RUIZ, JUAN “La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia” en *Quincena Fiscal*, noviembre de 2000, págs. 10 y 11.



*constitucionales de justicia tributaria y, en concreto, a los de capacidad contributiva e igualdad.*”. De modo que parece razonable realizar el análisis de ambos principios.

El primero de ellos, también denominado como principio de capacidad contributiva, es el criterio básico en torno al cual exige el cumplimiento del deber de contribuir<sup>23</sup>. Su contenido se basa en la contribución en función de la riqueza de los ciudadanos con independencia del origen de la misma, por tanto, todas las personas tienen el deber Constitucional de contribuir al sostenimiento de financiar el gasto público Estatal sin tener en consideración la naturaleza de su riqueza<sup>24</sup>. En resumen, quedan sujetos al impuesto los ingresos generados en tales actividades.

El segundo de ellos, el principio de igualdad tributaria, es una especificación del principio de igualdad ante la ley recogido en el artículo 1.1 de la CE<sup>25</sup>. El mismo ha de comprenderse desde dos perspectivas: desde una óptica horizontal según la cual responde a tratar por igual aquellos que tienen una idéntica capacidad contributiva; y desde una óptica vertical en la que deben ser tratados de formas distintas a los que tienen capacidades contributivas diferentes<sup>26</sup>.

De esta forma, si un hecho imponible es realizado y consecuentemente produce aquellos efectos económicos que el legislador tomó en cuenta para su establecimiento, y por ser de origen ilícito no es sometido a tributación, supondría una “*discriminación intolerable*” o “*agravio comparativo*” para los ciudadanos honestos<sup>27</sup>.

La tributación de las actividades ilícitas resultaría necesaria para eliminar el mencionado agravio comparativo producido entre los que los han efectuado y aquellos

---

<sup>23</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “*Manual de Derecho Financiero y tributario: Parte General*”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 50.

<sup>24</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: “La Tributación de las actividades ilícitas” ob. cit., pág. 19.

<sup>25</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “*Manual de Derecho Financiero y tributario: Parte General*”, ob. cit., pág. 52.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: “La Tributación de las actividades ilícitas” ob. cit., pág. 19.

contribuyentes que obtienen sus rentas por vía legal<sup>28</sup>. Como señala SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T., “*la tributación de las actividades ilícitas responde, de este modo, a una exigencia primaria de igualdad*”<sup>29</sup>.

Existe cierto conflicto entre los deberes de colaboración tributaria y el derecho a no declarar contra sí mismo, la prueba sobre la realización del hecho imponible y su valoración que tropieza, en este caso, con los derechos a no declarar y a no confesarse culpable previstos en los artículos 17.3 y 24.2 de la CE.

Según señala SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T. “(...) *nuestro Tribunal Constitucional ha apostado por la primacía del deber de contribuir frente a la no colaboración del contribuyente basada en aquel derecho a la no autoinculpación (...)*”<sup>30</sup>. En definitiva, el principio de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la riqueza de cada ciudadano garantiza la tesis favorable a la tributación de las actividades ilícitas, pero y así dice esta autora, “*la prueba del hecho imponible deberá obtenerse, en estos casos, por medios distintos a la declaración o información del interesado*”<sup>31</sup>.

Una vez expuestas ambas corrientes cabe realizar una reflexión acerca de las mismas, primera que la doctrina a favor está basada en dos pilares fundamentales como son los principios constitucionales de capacidad económica y de igualdad, de manera que se trata de una sólida teoría. Mientras que la doctrina negativista se fundamenta en simples conjeturas de corte moralista impropias de una auténtica teoría jurídica.<sup>32</sup>

### **5.3. Análisis de la regulación de las rentas ilícitas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

---

<sup>28</sup> GALARZA, César J. “*La tributación de los Actos Ilícitos*”, ob. cit., pág. 113.

<sup>29</sup> Ibid., pág. 20.

<sup>30</sup> Sentencia 76/1990, de 26 de abril, FJ 10º. Como se cita en “*La Tributación de las actividades ilícitas*” SOLER ROCH, M<sup>a</sup> T.: ob. cit., pág. 30.

<sup>31</sup> Ibid., pág 31.

<sup>32</sup> MARTÍN RUIZ, JUAN “*La tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia*” ob. cit., pág.11.

En el ámbito del denominado Derecho Tributario material, nos interesa la configuración normativa del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>33</sup> y así determinar si deben o no someterse a tributación los beneficios económicos obtenidos como consecuencia del delito. El IRPF se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, desarrollada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto (RIRPF).

De forma previa a cualquier consideración, el IRPF constituye el más justo de los impuestos según afirma GALARZA<sup>34</sup>, ya que es el que más se acomoda a los principios fundamentales que informan el ordenamiento en torno a los tributos de entre todos los impuestos que lo integran.

El artículo 2 de la LIRPF prevé el objeto del IRPF y dice así:

*“(…), la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”*, esto en realidad no es una definición, sino que se trata de una clasificación del contenido englobado en los cuatro grupos.

El hecho imponible en el IRPF se prevé en el artículo 6 de la LIRPF al establecer que se encuentra constituido por “la obtención de renta por el contribuyente”. Ahora bien, de acuerdo con la definición aportada por la RAE al término “obtención” como “acción y efecto de obtener” y ésta a su vez se conceptúa como la conducta de “tener, conservar y mantener”<sup>35</sup>. Y bajo la misma se encuentran diversos componentes enumerados en el apartado 2 del artículo 6 de la LIRPF y son:

Rendimientos del trabajo, rendimientos de capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

---

<sup>33</sup> Ibid., pág. 22.

<sup>34</sup> GALARZA, César J. “*La tributación de los Actos Ilícitos*”, ob. cit., pág. 243.

<sup>35</sup> Diccionario de la Real Academia Española, Voces: “obtención” y “obtener”.

Así, el IRPF incluye tanto las rentas dinerarias como las rentas en especie. Pero todo ello tampoco nos ofrece una verdadera definición, sino un desarrollo de los tipos cinco grandes grupos de renta que la conforman.

No obstante, el componente principal sí es definido en la ley, de tal forma que quedan agrupados los contenidos en él. Esto hace necesario incluir una cláusula para excluir la doble imposición, prevista en el art. 33 de la LIRPF y dice en su apartado primero: *“son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*. De esta manera grava cualquier ingreso no reconducible a las demás categorías de renta, se trata de una especie de “cajón de sastre” en la que si no tiene cabida en las otras categorías, quedan englobadas en ganancias y pérdidas patrimoniales<sup>36</sup>.

Por lo que en relación con la posible producción de ganancias ilícitas gravables en el IRPF analizamos la tributación de las actividades ilícitas que se encuentran tipificadas penalmente como delitos y la tributación de los ilícitos civiles y administrativos.

Siguiendo el orden de ideas, el Derecho penal consiste en el conjunto de normas jurídicas que se asocian al delito, a las penas y/o a las medidas de seguridad. Nos interesa el hecho de que en la comisión de un delito, además de penas y medidas de seguridad, puede conllevar la responsabilidad civil, prevista para el resarcimiento de los daños patrimoniales que hayan sido ocasionados a la víctima u otros perjudicados por la comisión de un delito.<sup>37</sup> Originando que el autor del delito deba indemnizar los perjuicios dados mediante el pago de una cierta cantidad.

---

<sup>36</sup> VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *“Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos”* 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pág.86.

<sup>37</sup> MIR PUIG, Santiago: *“Derecho Penal Parte General”*. 5ª edición. Corregrafic, Barcelona, 1998, pág. 11.

Poniendo de manifiesto de nuevo el debate doctrinal, según la exposición de ideas de GALARZA.<sup>38</sup>, cuando concurra la comisión de delito no procederá su tributación al no subsistir la capacidad contributiva que intenta gravar el impuesto. Según expresa el mismo autor, no sería justa la aplicación de la tributación en el momento de la aparición de figuras tales como el decomiso, responsabilidad civil, restitución, etc., ya que desaparecería la capacidad contributiva del sujeto pasivo<sup>39</sup>. Sin embargo, la inaplicación de la tributación por carecer de capacidad contributiva resulta difícil porque ya se habrá generado el hecho imponible previsto en la ley<sup>40</sup>, de manera que si quedará sujeta a tributación.

En segundo lugar, analizamos los ilícitos que no constituyen delitos, como son los ilícitos civiles y administrativos. El incumplimiento con una norma jurídica adscrita al Derecho civil configura un acto ilícito civil anulable, por lo que mientras la nulidad no se declare el acto jurídico será válido y consecuentemente también la tributación, encajando perfectamente la renta generada por dichos actos en el hecho imponible del impuesto<sup>41</sup>. No obstante, la renta producto de un acto ilícito civil declarado nulo no estará sujeta a tributación por razón de que no habrá capacidad contributiva, porque la realidad jurídica se retrotrae al estado anterior a la consecución del acto. Pues con la figura de la nulidad desaparecerán los efectos económicos del acto jurídico en cuestión.

Todo esto relacionado con la gestación subrogada de acuerdo con la teoría que expresa su prohibición en España, efectivamente se produce el supuesto típico previsto en el artículo 221 del CP, analizado con anterioridad, cuando el contrato haya sido celebrado en España, por tanto la obtención de ese dinero por la madre gestante se hará tributar efectivamente en concepto de ganancia patrimonial que deriva de la consecución de un acto ilícito.

#### **5.4. Calificación de las rentas ilícitas**

---

<sup>38</sup> GALARZA, César J. “*La tributación de los Actos Ilícitos*”, ob. cit., pág. 255.

<sup>39</sup> *Ibid.*, pág. 155.

<sup>40</sup> *Ibid.*, pág. 156.

<sup>41</sup> *Ibid.*, pág.258.

Una vez determinado el hecho imponible de las rentas ilícitas, resulta conveniente proceder a su calificación. Tal y como señala HERRERA MOLINA, ciertas ganancias delictivas responden al concepto genérico de renta previsto en la definición de las ganancias patrimoniales, pero solo será aplicable a falta del resto de categorías de renta. Sería el caso de la madre gestante que más adelante analizaremos con detalle.

En ocasiones, podrán considerarse como rendimientos de actividades económicas, en caso de utilizarse medios de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios, tal y como ocurre en el supuesto previsto en el artículo 221 apartado 3 del Código Penal, cuando se utilicen guarderías, colegios y otros establecimientos en el caso de realizar el supuesto de hecho de tráfico de menores con la agravación específica prevista.

## **6. ANÁLISIS DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN LA GESTACIÓN SUBROGADA Y SUS RENTAS OBTENIDAS**

Llegados a este punto, procede analizar la situación de las ganancias obtenidas como consecuencia de la participación en el proceso de la gestación subrogada por aquellos sujetos participantes en la misma, en lo relacionado con la tributación en el IRPF y el IS según proceda. En tal cometido, resulta consecuente poner de relieve las distintas manifestaciones de riqueza que se derivan de la gestación subrogada, para poder determinar así los distintos hechos imponibles, y realizar un análisis previo a los mencionados impuestos determinando así la calificación jurídica de las rentas generadas.

A modo instructivo, se entiende el hecho imponible como “la causa”, el “por qué” se debe pagar un determinado tributo<sup>42</sup>. De modo que de ello cabe reflexionar acerca de las distintas manifestaciones de riqueza generadas en este proceso.

---

<sup>42</sup> VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “Manual de Derecho Financiero y Tributario: Parte General” ob. cit., pág. 206.

Desde el punto de vista del IRPF, el hecho imponible es la obtención de renta por el contribuyente, en este caso, serán las obtenciones de renta por parte de las personas donantes, las mujeres gestantes y los padres comitentes las cuales debemos estudiar con precisión para así poder encajarlas en alguno de los distintos componentes de renta.

Por otro lado, desde el punto de vista de las sociedades intervinientes cabe analizar el hecho imponible del Impuesto de Sociedades, ya que las mismas obtienen rentas por los servicios prestados a los padres comitentes.

Veamos así, caso por caso, cuáles son las rentas obtenidas por las personas participantes y su análisis tributario.

### **6.1. Donantes**

Según la ley 14/2006, de 26 de mayo, sobre técnicas de reproducción humana asistida<sup>43</sup>, en su artículo 5 dice así:

*. “La donación de gametos y preembriones para las finalidades autorizadas por esta Ley es un contrato gratuito, formal y confidencial concertado entre el donante y el centro autorizado.*

*2. La donación sólo será revocable cuando el donante precisase para sí los gametos donados, siempre que en la fecha de la revocación aquéllos estén disponibles. A la revocación procederá la devolución por el donante de los gastos de todo tipo originados al centro receptor.*

*3. La donación nunca tendrá carácter lucrativo o comercial. La compensación económica resarcitoria que se pueda fijar sólo podrá compensar estrictamente las molestias físicas y los gastos de desplazamiento y laborales que se puedan derivar de la donación y no podrá suponer incentivo económico para ésta.*

---

<sup>43</sup> <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-9292> Consultada el 14 de mayo de 2018.

*Cualquier actividad de publicidad o promoción por parte de centros autorizados que incentive la donación de células y tejidos humanos deberá respetar el carácter altruista de aquélla, no pudiendo, en ningún caso, alentar la donación mediante la oferta de compensaciones o beneficios económicos.*

*El Ministerio de Sanidad y Consumo, previo informe de la Comisión Nacional de Reproducción Humana Asistida, fijará periódicamente las condiciones básicas que garanticen el respeto al carácter gratuito de la donación.*

(...)”

De forma que, se determina su gratuidad y confidencialidad, y prevé una compensación económica por realizar un acto solidario que conlleva ciertas molestias, tratándose así de una indemnización ya que se entrega a la donante una compensación económica resarcitoria.

De acuerdo con la Consulta Vinculante V1686-09 de la DGT<sup>44</sup>, la obtención de la referida compensación económica que prevé la LTRHA por la donante comporta la realización del hecho imponible del IRPF, y es, obtención de renta por el contribuyente, renta que, procediendo al análisis de todos los supuestos de exención que enumera el art. 7 de la LIRPF, no conseguimos encajar en ninguno de los supuestos establecidos.

En cuanto a su calificación, es descartada su consideración como alguno de los rendimientos que componen la renta del contribuyente (rendimientos del trabajo, del capital y de actividades económicas) porque conceptualmente no se corresponde con ninguno de ellos, por tanto se corresponde con la definición que atribuye la ley a las ganancias y pérdidas patrimoniales que recoge el artículo 33 de la LIRPF, “*son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.*” Por lo

---

<sup>44</sup> [http://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1686-09](http://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1686-09) Consultada el 3 de abril de 2018.



que dicha indemnización en todo caso supondrá una ganancia y nunca una pérdida, porque se produce una incorporación de dinero, que no puede ser encuadrado en las demás fuentes de renta<sup>45</sup>.

No obstante, se trata de una clase de renta no sometida a retención o ingreso a cuenta que el Reglamento del impuesto prevé en su artículo 75, lo que en la práctica hace difícil su efectiva tributación.

Considero que al prever la LTRHA artículo 5 en su apartado primero la confidencialidad, como dice: “*La donación de gametos y preembriones (...) es un contrato (...) confidencial concertado entre el donante y el centro autorizado.*”, se trata del derechos a la intimidad y a la protección de datos regulados como derechos fundamentales en el artículo 18 CE, no obstante cabe señalar la preferencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española) sobre el derecho a la intimidad y a la privacidad

La colisión entre el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos y el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar implica la inexistencia del derecho absoluto a la reserva de los datos económicos con relevancia fiscal, ya que como bien constitucionalmente protegido impediría una distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos.

Como puede observarse, prima el deber de contribuir a los gastos públicos sobre el derecho a la intimidad, como también prima sobre el mismo otros derechos constitucionales como el derecho a recibir y comunicar información veraz previsto en el artículo 20 de la Constitución Española. Por tanto, el debate entre el deber de contribuir y el derecho a la intimidad no es ya un debate de preferencia sino sólo sobre los límites que determinan cuando una intromisión o injerencia en la intimidad deja de estar justificada y pasa a ser arbitraria.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “*Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos*” ob. cit., pág. 86.

<sup>46</sup> HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: “Intimidad, tributos y protección de datos personales” En Revista para el Análisis del Derecho In Dret, núm 2, 2007 págs. 6 y ss.

## 6.2. Mujer Gestante

En primer lugar, cabe pensar en distintas situaciones, a modo ejemplificativo nos aclarará la situación el siguiente esquema:

<b>RESIDENCIA</b>	<b>LUGAR DE REALIZACION DEL CONTRATO</b>	<b>IMPUESTO</b>
País extranjero	País extranjero	No sujeto
País extranjero	España	Sujeto IRNR
España	País extranjero	Sujeto IRPF
España	España	Sujeto IRPF

Fuente: elaboración propia.

Pues la primera de las situaciones no produce efectos en España, al tratarse de un no residente que no realiza el hecho imponible en territorio Español, por lo que no procede su análisis.

La segunda de las situaciones a tratar, es cuando la mujer gestante residente fuera de España, no le será de aplicación la tributación por obligación personal en el IRPF, pero para los no residentes resulta de aplicación el Impuesto sobre la Renta de no residentes, en adelante IRNR, en el que de forma general, y siempre que no actúen mediante establecimiento permanente, se les obliga a tributar por aquellas rentas que hubieran generado en España. Quedando sujeta a tributación como una ganancia patrimonial derivada de la realización de un hecho ilícito.

La siguiente situación que me planteo analizar es, cuando una mujer residente en territorio español acude a otro país para llevar a cabo el contrato y el nacimiento del niño. El firmar este tipo de contratos no implica que durante todo el proceso de gestación la gestante no pueda salir del Estado en el que se producirá el nacimiento del niño.

Pues será un país extranjero el Estado de la fuente, y conforme al artículo 2 de la LIRPF quedará sujeta por obligación personal la retribución obtenida ya que la misma tributará con independencia del lugar donde se hubiese suscitado.

No obstante, resulta adecuado traer a colación el caso real de obtención de renta por una gestante española<sup>47</sup> en Ucrania, se trata de una mujer, casada y con una hija, que se traslada a Ucrania para llevar a cabo la gestación subrogada de unos padres comitentes amigos suyos. En Ucrania se permite la gestación por subrogación para todos los ciudadanos del mundo, está prevista en el artículo 123 del Código de Familia ucraniano, estableciendo la filiación del hijo nacido a través de este método a favor de los padres comitentes que aporten sus gametos<sup>48</sup>.

El acuerdo al que llegaron fue que, además de recibir una contraprestación económica tras el parto, los padres comitentes mantuviesen económicamente al marido de la gestante y su hija durante todo el tiempo en el que la gestante se encontrase fuera de su hogar. Lo que deja claro la obtención de una renta ilícita, tanto por parte de la madre gestante como por su cónyuge.

Cabe decir que esta mujer es considerada conforme a la LIRPF como contribuyente, de acuerdo con el artículo 9 de esta Ley, tiene su residencia habitual en territorio español, a pesar de no especificar el propio supuesto los días que ha permanecido en ambos países durante el año natural en el que ha obtenido la renta, el criterio del apartado 1.b) deja claro que la misma es residente en España porque es aquí donde se encuentra su núcleo familiar, porque residen en territorio español su marido y su hija.

Y así comenzará la aplicación de su tributación en España en el momento en el que sea descubierta, según el artículo 39.1 de la LIRPF, ya que se trata de una ganancia patrimonial no justificada y como ya hemos referido anteriormente se integrará en la base imponible general del IRPF.

Siguiendo el esquema liquidativo del impuesto, en principio (digo en principio ya que la teoría de la tributación de las rentas ilícitas no dice nada acerca de la

---

<sup>47</sup> <http://www.elmundo.es/cronica/2017/05/07/590ccbd1468aeb2b078b467b.html> Consultada el 14 de mayo de 2018.

<sup>48</sup> <http://surrogacy-ukraine.com/index-esp.php> Consultada el 14 de mayo de 2018.

imposibilidad de aplicar las medidas para evitar la doble imposición) se aplicará, al no tener suscrito un CDI con Ucrania, una medida unilateral que la LIRPF prevé para paliar los efectos de la doble imposición internacional.

### **6.3. Padres comitentes**

Existe hoy día numerosos pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales acerca del reconocimiento del derecho al subsidio por maternidad en los casos de gestación por sustitución. Numerosas han sido las sentencias de la Sala Cuarta, de lo Social, del Tribunal Supremo, que han concedido la referida prestación. La prestación por maternidad se encuentra regulada en el artículo 133 bis de la Ley General de la Seguridad Social<sup>49</sup>.

A modo de ejemplo, no exhaustivo, podríamos citar como sentencias que se pronuncian en favor de la concesión de la prestación por maternidad las siguientes: STS nº 897/2016 de 19 de octubre, STS nº 881/2016 de 25 de octubre, STS nº 953/ 2016 de 16 de noviembre, STS nº 1021/2016 de 30 de noviembre, STS nº 950/2017 de 29 de noviembre, STS nº1002/2017 de 14 de diciembre, STS nº 1005/2017 de 14 de diciembre.

Desde el punto de vista tributario, se trata de un rendimiento del trabajo<sup>50</sup> recogido en el artículo 17 de la LIRPF. Se considera rendimiento del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas<sup>51</sup>.

---

<sup>49</sup> [http://www.seg-social.es/Internet\\_1/Masinformacion/TramitesyGestiones/PrestaciondeMaterni43344/index.htm](http://www.seg-social.es/Internet_1/Masinformacion/TramitesyGestiones/PrestaciondeMaterni43344/index.htm)  
Consultada el 8 de mayo de 2018

<sup>50</sup> [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas\\_las\\_Novedades/Le\\_interesa\\_conocer/Nota\\_de\\_la\\_AEAT\\_sobre\\_el\\_tratamiento\\_de\\_las\\_prestaciones\\_publicas\\_de\\_maternidad\\_satisfechas\\_por\\_la\\_Seguridad\\_Social.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_interesa_conocer/Nota_de_la_AEAT_sobre_el_tratamiento_de_las_prestaciones_publicas_de_maternidad_satisfechas_por_la_Seguridad_Social.shtml) Consultada el 14 de mayo de 2018.

<sup>51</sup> VV.AA. FRANCIS LEFEBRE (coord.) “Memento Fiscal” ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2017, pág. 69 y ss.

Una vez calificado como una renta gravable, procede plantearse si es o no aplicable la exención prevista en la letra h) del artículo 7 de la Ley 35/2006: “*h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.*”

*Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social (...).*

*Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.*

*También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.”*

La cuestión de si se trata o no de una renta exenta ya ha sido abordada por el TEAC en su Resolución 7334/2016, de 2 de marzo de 2017<sup>52</sup>, analizando los apartados h) y z) del artículo 7 de la LIRPF<sup>53</sup>.

Como consecuencia de la labor de unificación de criterio el TEAC ha resuelto la ya citada controversia, en concreto el artículo 7 de la LIRPF establece, a los efectos que nos interesan, en sus apartados h) y z) dos supuestos de exención, y dice así:

*“h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y*

---

<sup>52</sup> <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-7334-2016-02-03-2017-prestacion-maternidad-no-prevista-renta-exenta-irpf-1443423> Consultada el 15 de mayo de 2018

<sup>53</sup> TOMÁS GARCÍA, Luis: “*La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social*” En Nueva fiscalidad, número 1, enero-marzo 2017, págs. 187-198.

*a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.*

*Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.*

*Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.*

*También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.*

*(...)*

*z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores”*

De lo que se trata, tal y como señala la Resolución del TEAC, es de la exención de las siguientes categorías de prestaciones:

- Las prestaciones familiares a cargo de la Seguridad Social, que se concretan en las reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

- Las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativa a la Seguridad Social, en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior.
- Las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto, adopción, hijos a cargo y orfandad.
- Las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.
- Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas.

Tanto de la lectura de la letra h) como de la letra z), nos permite observar que el legislador establece en cuanto al alcance de la exención atendiendo al elemento subjetivo de quien es el pagador de las prestaciones, y en función de ese elemento delimita en cada caso la misma en términos genéricos o bien con extrema precisión.

El legislador emplea unos términos más genéricos en cuanto a las prestaciones de la letra h). Según clarifica el TEAC, a lo que se refiere el legislador en cuanto a “las demás” es a otras prestaciones públicas diferentes de las de la Seguridad Social. Ya que excluyó expresamente la referencia a las prestaciones por maternidad a cargo de la Seguridad Social, por lo que se concluye que no se encuentran exentas.

Tampoco encuentra acomodo la prestación de maternidad percibida de la Seguridad Social en la letra h).

El distinto trato tributario de las prestaciones por maternidad de la Seguridad Social respecto a las satisfechas por los otros Entes Públicos, obedece a la distinta naturaleza de las prestaciones. Ya que las que están a cargo de la Seguridad Social su finalidad es la de sustituir la retribución normal (no exenta en el IRPF) que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual y que ha dejado de percibir al disfrutar del correspondiente permiso. Por tanto, la causa de la concesión no es la maternidad en sí, sino la suspensión de la relación laboral que origina la maternidad.

En cambio, las que están a cargo de otros Entes Públicos son meras liberalidades a favor del beneficiario en una situación que nuestro ordenamiento ha considerado que merece una especial protección.

#### **6.4. Sociedades**

Cabe delimitar la tributación de las sociedades participantes en cuanto al Impuesto de Sociedades.

A tan sólo un “clic” nos encontramos con numerosas páginas web<sup>54</sup> en las que, en resumen, se presta el servicio a los padres comitentes de ponerse en contacto con distintos profesionales: abogados, médicos, psicólogos, traductores, etc., para llevar a cabo todo el proceso de la gestación. Por tanto, estas empresas realizan un contrato mercantil, que se denomina de colaboración en el ejercicio de su actividad frente a los distintos profesionales<sup>55</sup>.

Las referidas sociedades ya mencionadas realizan distintos contratos de colaboración junto a las otras personas, establecidas en los distintos países que regulan la gestación subrogada, que llevan a cabo todo el procedimiento.

Bien puede tratarse de un contrato de comisión, cuyo objeto consiste en la promoción y/o estipulación de negocios jurídicos en interés de otros<sup>56</sup>. Se define por el artículo 244 del CCom. como *“un mandato de naturaleza mercantil, que adquiere esta consideración en atención a la concurrencia de dos elementos. Un elemento subjetivo a cuyo tenor el comitente o el comisionista han de ser empresarios, y un elemento*

---

<sup>54</sup> A modo de ejemplo citamos las siguientes: <https://www.babygest.es/politica-de-privacidad/> y <https://surrofair.com/es/aviso-legal-condiciones-uso/>. Ambas plataformas son propiedad de la empresa DCIP Consulting, S.L. con domicilio en Calle Profesor Beltrán Baguena 5, Planta 7, Oficina 9, 46009 Valencia (España), con C.I.F: B53853461, inscrita en el Registro Mercantil de Alicante.

<sup>55</sup> GALLEGO SÁNCHEZ, ESPERANZA: “Derecho Mercantil Parte Segunda” Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, págs. 133 y ss.

<sup>56</sup> GALLEGO SÁNCHEZ, ESPERANZA: “Derecho Mercantil Parte Segunda” ob. cit., págs. 134.



*objetivo en virtud del cual se reputa mercantil el mandato cuando tenga carácter empresarial el negocio de ejecución o gestión objeto del contrato.”*

En dicha relación intervienen dos partes, el comitente (es quien encarga el negocio, es decir, la sociedad que realiza el tratamiento médico en el extranjero); y el comisionista (es la persona que se encarga de realizar el negocio). Dicho contrato será una comisión de venta en nombre y por cuenta ajena.

También podrá celebrar el contrato de mediación o corretaje, que se define por GALLEGO SÁNCHEZ como *“aquel contrato en cuya virtud una de las partes se obliga, a cambio de una remuneración, a promover o facilitar la celebración de un determinado contrato entre la otra parte y un tercero que se compromete a buscar con ese objeto”*<sup>57</sup>

Podrá también existir entre ambas partes un contrato de agencia, se entiende por contrato de agencia aquel en el que *“un empresario, denominado agente se obliga frente a otro, denominado principal, de forma continuada y estable, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, a cambio de una remuneración, sin asumir, salvo pacto en contrario el riesgo y ventura de tales operaciones”*<sup>58</sup>

Incluso podrá preverse el contrato de distribución, que pueden definirse como *“aquellos cuyo objeto es establecer las condiciones en las que una de las partes, denominada distribuidor, se obliga a adquirir de otra, denominada proveedor, bienes o servicios para comercializarlos de manera duradera y estable.”*<sup>59</sup>

Al tratarse de personas jurídicas residentes en territorio español serán sujetos pasivos del IS de acuerdo con el artículo 7 del TRLIS, pudiéndose tratar tanto de sociedades mercantiles, como es el caso de las webs citadas, o bien pudieran ser

---

<sup>57</sup> *Íbid.*, pág. 146.

<sup>58</sup> *Íbid.*, pág. 148.

<sup>59</sup> *Íbid.*, págs. 164 y 165.

fundaciones, o asociaciones<sup>60</sup>, etc. Cabe señalar que, el IS se encuentra regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades y en el Reglamento del Impuesto de Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

En cuanto a su domicilio fiscal, según prevé el artículo 8.2 del TRLIS será el domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Nada nos hace pensar, que las sociedades que hemos puesto de ejemplo no sigan este criterio, pero en el caso de no hacerlo, la ley prevé que cuando sea otro lugar donde se lleve a cabo la efectiva gestión y dirección de la sociedad sea éste su domicilio fiscal a pesar de ser otro el domicilio social.

De forma que la última de las cuestiones que queda por plantearnos en cuanto a este tributo es si las sociedades que estamos tratando realizan o no el hecho imponible. Pues bien dispone el artículo 4 del TRLIS que el hecho imponible consiste en “(...) *la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen*”, por lo que se afirma que sí realiza el hecho imponible aquellas sociedades que se dedican a la prestación de servicios en torno a la gestación subrogada.

No obstante, cabe realizar una cierta reflexión acerca de la posible ilicitud de la actividad que desarrollan dichas sociedades. Si bien los servicios prestados por la Entidad española no están prohibidos, sino que es la actividad desarrollada por las sociedades receptoras de los mismos las que sí se encuentran prohibidas en España por tanto cabría pensar acerca del contagio de la ilicitud a las actividades desarrolladas por la Entidad Española.

En el caso de poder afirmar sobre la ilicitud de dichos servicios, como bien se ha expuesto con anterioridad con respecto a la tributación de los actos ilícitos, la sociedad tributará al igual que si no deviniera la ilicitud de dichas actuaciones. Por tanto, la obtención de rentas obtenidas a través de esta fórmula, formarán parte de la tributación en el Impuesto de Sociedades.

---

<sup>60</sup> <http://www.padresporgestacion.org/> y <http://xn--gestacionsubrogadaenespaa-woc.es/> Consultada el 15 de mayo de 2018.

## **7. LA TRIBUTACIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE EL CONSUMO**

Ahora bien, falta por analizar el IVA desde el punto de vista de aquella persona que promueve la realización de dicha actividad en España. Cabe señalar que la prestación de servicios dada por la Empresa española no puede ser considerada como accesoria del servicio médico prestado a los padres comitentes, porque constituye para su destinatario (la entidad médica) un fin en sí misma, conseguir clientes. En definitiva no queda contagiada la exención en la prestación de servicios que realiza la entidad residente en España.

El sujeto pasivo del IVA es el empresario o profesional que presta este servicio, se trata pues de una prestación de servicios. A modo clarificador, se plantean dos escenarios diferenciados, el primero de ellos cuando la sociedad receptora se encuentra en el seno de la UE, y cuando se encuentra fuera de ella.

Desde la perspectiva de las entidades radicadas en España, realizan una prestación de servicios a las clínicas médicas, y al radicarse las clínicas médicas en alguno de los países de la UE que prevén dichas técnicas, la naturaleza de esta operación es una prestación de servicios, entonces el lugar de realización del hecho imponible será el territorio de destino, es decir, aquellos países de la UE que regula la actividad.

Produciéndose, la inversión del sujeto pasivo. Esto quiere decir que, el IVA está exento en España y tributará en destino, por tanto, la empresa Española que emite la factura quien la realice sin el correspondiente IVA, porque la empresa receptora de los referidos servicios es quien se tenga que autorepercutir el citado impuesto.

Y por otro lado, cuando se encuentre fuera de la UE, no quedará sujeto a IVA ya que dicho servicio no va a ser consumido dentro del territorio común.

No obstante, queda por analizar la visión de aquellas entidades radicadas dentro de la UE que realizan la gestión subrogada con respecto al IVA. A pesar de tratarse de

empresarios o profesionales, que soportan este tributo en territorio de aplicación del impuesto, no será deducible, a pesar de tener contabilizadas sus correspondientes facturas. Ello se debe a que estas personas realizan un tipo de operaciones exentas de IVA, prevista en el artículo 20 de la LIVA<sup>61</sup>.

## 8. CONCLUSIÓN

Comencé este estudio advirtiendo la intención de averiguar la posible repercusión fiscal sobre la gestación subrogada en España. Como se demuestra en el desarrollo del trabajo, efectivamente toda actividad relacionada con la gestación subrogada conlleva repercusiones fiscales. Hemos conocido los distintos elementos de la gestación subrogada observando el estado actual de la cuestión en el ordenamiento jurídico español y los efectos provocados en el mismo por el criterio seguido por el TEDH.

De acuerdo con una visión tributaria, al abordar la cuestión en el ordenamiento español han sido expuestas las siguientes cuestiones:

La tributación de las actividades ilícitas en España, generadora de grandes debates doctrinales sobre si las rentas obtenidas por ellas debieran o no tributar, lo que ha derivado en el conocimiento de su tributación basado en los principios constitucionales de justicia tributaria y cómo en la práctica si tributan en el IRPF, dejando de un lado los planteamientos de una supuesta inmoralidad.

El análisis de este problema debe fundamentarse en las exigencias de la justicia, evitando planteamientos preconcebidos como la supuesta inmoralidad que supondría la participación del Estado en las ganancias delictivas. La distinción entre las clases de ilícitos (civiles, administrativos y penales) advierten un estudio de todos ellos desde el punto de vista de su relevancia fiscal. Y sea de destacar la paradoja sobre la tributación de los ilícitos tributarios, ya que los mismos no integran el presupuesto de hecho de las normas que regulan la obligación tributaria.

---

<sup>61</sup> *Íbid.*, págs. 419 y 420.

En mi opinión, al igual que la mayoría de autores, considero que la tributación de la actividad ilícita llevada a cabo por parte de la gestante resulta apropiada, en tanto en cuanto, su no tributación supondría una discriminación para los ciudadanos que realizan actividades lícitas.

Pensar en la moralidad de la tributación de la gestación subrogada considero que se escapa de la finalidad de la existencia del Derecho Tributario, que no es otra que la obtención de recursos con los que satisfacer las necesidades públicas.

Ha resultado clave determinar las distintas manifestaciones de riqueza por parte de todas las personas concurrentes en este proceso y así definir los distintos hechos imponible, y realizar un análisis determinando la calificación jurídica de las rentas generadas.

Primero, las personas donantes de sus gametos (práctica reconocida en España) las mismas obtienen una indemnización que de acuerdo con la AEAT son calificadas como ganancias y pérdidas patrimoniales, no sujetas a retención, si bien es cierto que en el día a día es difícil su efectiva tributación.

Segundo, las madres gestantes que obtienen rentas en el extranjero, lo que supone en España la obtención de renta ilícita. Estando totalmente de acuerdo con la posición de la doctrina y jurisprudencia que sustenta su efectiva tributación. No obstante, la calificación de ilícita dejaría de serlo, en tanto en cuanto se prevea una ley que regule la gestación subrogada.

Tercero, en relación con los padres comitentes residentes en España, dependiendo de situación que se haya planteado, es decir, si han aportado carga genética o no al bebé, el TEDH les reconoce como padres, obteniendo (en caso de cumplir los requisitos exigidos por la ley) derecho a la obtención de la prestación de maternidad.

La misma, se prevé en la LIRPF como un rendimiento del trabajo, que de acuerdo con la Resolución 7334/2016 de 2 de marzo de 2017, no quedan exentas en el

IRPF aquellas a cargo de la Seguridad Social por lo que tributará efectivamente en España. Esto se debe a que la prestación de la Seguridad Social sustituye la retribución que obtendría la contribuyente por su trabajo habitual.

Cuarto y último, desde el punto de vista de las sociedades intervinientes cabe analizar el hecho imponible del Impuesto de Sociedades, ya que las mismas obtienen rentas por los servicios prestados a los padres comitentes. La sociedad española prestadora de los servicios a la sociedad médica extranjera de ponerlos en contacto con los padres comitentes. La misma tributará por el IS en España, además en relación con el IVA emitirá las facturas a la sociedad médica comunitaria sin IVA para que ella se lo autorepercute y no se lo puede deducir porque realiza operaciones que no le otorgan dicho derecho.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- ATIENZA, MANUEL: “La gestación por sustitución”. En EL PAÍS, 19 de abril de 2017.
- FRANCIS LEFEBRE (coord.) “Memento Práctico Penal” ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2017.
- GALARZA, César J. “*La tributación de los Actos Ilícitos*”, ed. Aranzadi S.A., Navarra, 2005.
- GARCÍA CERVERA, ENRIQUE. “Derecho Civil II”. Universidad de Alicante. Octubre de 2010.
- GARCÍA RUIZ, MARÍA DEL PILAR “Gestación subrogada: estado legal y jurisprudencia de la cuestión”. En Revista de jurisprudencia, número 1, diciembre 2017.
- GRUPO DE ÉTICA Y BUENAS PRÁCTICAS CLÍNICAS DE LA SOCIEDAD ESPAÑOLA DE FERTILIDAD, “Propuesta de bases generales para la regulación en España de la gestación por sustitución”, Madrid, 15 diciembre de 2015.

- HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, AURORA, “Determinación de la filiación de los nacidos en el extranjero mediante gestación por sustitución: ¿hacia una nueva regulación legal en España?”, en Cuadernos de Derecho Transnacional, Octubre 2014, Vol. 6, Nº 2, pp. 147-174.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: “Intimidad, tributos y protección de datos personales” En Revista para el Análisis del Derecho In Dret, núm 2, 2007.
- IGLESIAS BUHIGUES, JOSE LUIS. “Nuevas fronteras del derecho de la Unión Europea”. 1ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2012
- MARTÍN RUIZ, Juan “*La Tributación de las actividades ilícitas en el ordenamiento jurídico español: Derecho positivo y jurisprudencia*”. En Quincena fiscal, ISSN 1132-8576, Nº 20, 2000.
- PÉREZ BERNABEU, BEGOÑA. “La tributación de las Relaciones Internacionales” Universidad de Miguel Hernández. Noviembre de 2017.
- GALLEGO SÁNCHEZ, ESPERANZA: “Derecho Mercantil Parte Segunda” Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.
- HERRERA MOLINA, P. “Fiscalidad de los actos ilícitos” IEF, Madrid, 2003.
- SOLER ROCH, Mª T.: “La Tributación de las actividades ilícitas” en Civitas Revista española de Derecho Financiero y Tributario, nº 85, enero-marzo 1995.
- TOMÁS GARCÍA, Luis: “*La discutida exención en el IRPF de las prestaciones de maternidad abonadas por la Seguridad Social*” En Nueva fiscalidad, número 1, enero-marzo 2017.
- VELA SÁNCHEZ, ANTONIO J. “*A propósito de la Ley Portuguesa n.º 25/2016, de 22 de agosto*”. En Diario La Ley, Nº 8868, Sección Doctrina, 22 de Noviembre de 2016, Ref. D-407, Ed. Wolters Kluwer.

- VV.AA. FRANCIS LEFEBRE (coord.) “Memento Fiscal” ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2017.
- VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): “*Ordenamiento Tributario Español: Los impuestos*” 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- VV.AA., NAVARRO FAURE, Amparo (coord.): “*Manual de Derecho Financiero y tributario: Parte General*”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2012.



## WEBGRAFÍA

- [http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1686-09](http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1686-09)
- <http://subrogrecia.com/situacion-legal/>
- <http://subrogrecia.com/situacion-legal/>
- <http://surrogacy-ukraine.com/index-esp.php>
- [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas\\_las\\_Novedades/Le\\_in\\_teresa\\_conocer/Nota\\_de\\_la\\_AEAT\\_sobre\\_el\\_tratamiento\\_de\\_las\\_prestaciones\\_publicas\\_de\\_maternidad\\_satisfechas\\_por\\_la\\_Seguridad\\_Social.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Todas_las_Novedades/Le_in_teresa_conocer/Nota_de_la_AEAT_sobre_el_tratamiento_de_las_prestaciones_publicas_de_maternidad_satisfechas_por_la_Seguridad_Social.shtml)
- [http://www.congreso.es/public\\_oficiales/L12/CONG/BOCG/B/BOCG-12-B-145-1.PDF](http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/B/BOCG-12-B-145-1.PDF)
- <http://www.elmundo.es/cronica/2017/05/07/590ccbd1468aeb2b078b467b.html>
- <http://www.padresporgestacion.org/>
- <http://www.rae.es>
- [http://www.seg-social.es/Internet\\_1/Masinformacion/TramitesyGestiones/PrestaciondeMaterni43344/index.htm](http://www.seg-social.es/Internet_1/Masinformacion/TramitesyGestiones/PrestaciondeMaterni43344/index.htm)
- <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20180225.html>
- <http://xn--gestacionsubrogadaenespaa-woc.es/>
- <http://xn--gestacionsubrogadaenespaa-woc.es/index.php/sobre-la-gestacion-subrogada/que-es-y-cual-es-su-situacion-en-espana>
- <https://app.vlex.com#ES/search/jurisdiction:ES/GESTACION+SUBROGADA/ES/vid/672194273>
- <https://dre.pt/home/-/dre/107785481/details/maximized>
- [https://dre.pt/home/-/dre/75177806/details/maximized?p\\_auth=VLJzFY4y](https://dre.pt/home/-/dre/75177806/details/maximized?p_auth=VLJzFY4y)
- [https://dre.pt/home/-/dre/75177806/details/maximized?print\\_preview=print-preview](https://dre.pt/home/-/dre/75177806/details/maximized?print_preview=print-preview)
- [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Segmentos\\_Usuarios/Ciudadanos/Rentas\\_obtenidas\\_en\\_el\\_extranjero/Portugal.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Ciudadanos/Rentas_obtenidas_en_el_extranjero/Portugal.pdf)
- <https://www.babygest.es/gestacion-subrogada/>
- <https://www.babygest.es/politica-de-privacidad/>
- <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-9292>
- <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-7334-2016-02-03-2017-prestacion-maternidad-no-prevista-renta-exenta-irpf-1443423>