

ESTUDIOS

REGIMEN JURIDICO-TRIBUTARIO DE LAS PATENTES Y LAS MARCAS

Amparo NAVARRO FAURE

Profesora Titular de Derecho Financiero y
Tributario en la Universidad de Alicante
Miembro de la AEDAF

Sumario

I.- INTRODUCCION

II.- LAS PATENTES Y MARCAS COMO FUENTE DE RENTA

1.- La tributación de la propiedad industrial en el IRPF.

- A) La propiedad industrial como fuente de rendimientos de capital mobiliario.
- B) La propiedad industrial como fuente de rendimientos profesionales.
- C) La propiedad industrial como fuente de rendimientos empresariales.

2.- La tributación de la propiedad industrial en el IS.

- A) La propiedad industrial como fuente de ingresos.
 - a) Ingresos por ventas y servicios.
 - b) Ingresos accesorios a la explotación: los cánones.
- B) La propiedad industrial como fuente de gasto.
 - a) Gastos deducibles derivados de la patente y la marca afecta.
 - a') La amortización.
 - b) Tributos: las tasas.
 - b') Gastos deducibles derivados de la patente y la marca cedida: los cánones.
- C) La propiedad industrial como fuente de deducciones.

ESTUDIOS

III.- LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISION

- 1.- Transmisión lucrativa o mortis causa.
- 2.- Transmisión onerosa.
- 3.- Las variaciones patrimoniales producidas por la transmisión en el IRPF y en el IS.
 - A) Tratamiento en el IRPF: la transmisión de la patente y la marca no afecta.
 - B) Tratamiento en el IS: la transmisión de la patente y la marca afecta.

IV.- LA PATENTE Y LA MARCA DERECHOS DE CONTENIDO ECONOMICO: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

V.- LAS PATENTES Y MARCAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

I.- INTRODUCCION

El tratamiento doctrinal y legislativo de la Propiedad Industrial en el ámbito del Derecho tributario no ha sido abundante, por no decir escaso y en ocasiones nulo. Entre las razones que, en mi opinión, han contribuido a este descuido pueden señalarse las siguientes: En primer lugar, el protagonismo que en su regulación y estudio han tenido otras disciplinas jurídicas, básicamente el Derecho mercantil. La consideración para el Derecho Tributario, como una modalidad de propiedad cuyo régimen jurídico-tributario no diverge del atribuido al resto de bienes y derechos susceptibles de ser valorados económicamente y de generar rendimientos. En segundo lugar, el régimen jurídico-tributario de las patentes y marcas aparece presidido por el análisis previo de su afectación o no a una actividad empresarial. En efecto, cuando la propiedad industrial aparece afecta a una actividad empresarial participa de los mismos problemas que el resto del patrimonio afecto, sin ninguna especificidad para la propiedad industrial y, por lo tanto, sin que parezca merecedora de un estudio diferenciado. Cuando, por el contrario, la propiedad industrial no está afecta, la inclusión dentro del apartado de "Otros rendimientos del capital mobiliario" le ha hecho perder protagonismo frente a la atención que han merecido los rendimientos de capital mobiliario derivados de la participación en fondos de cualquier entidad o los derivados de la cesión a terceros de capitales propios.

Sin embargo, es evidente que la moderna regulación de la propiedad industrial en nuestro Derecho¹, la progresiva internacionalización de las relaciones jurídicas que tienen por objeto la propiedad industrial y las transferencias de tecnología, así como, por último, el interés del propio Estado en fomentar la investigación y desarrollo de nuevos productos y procedimientos industriales en nuestro país, tiene que tener, o deberían tener, su reflejo en nuestras normas tributarias.

Ello no obstante, las patentes y las marcas no tiene un régimen tributario especial y por lo tanto su estudio se debe realizar a través del análisis de todo nuestro sistema tributario. Para ello, partimos de que al Derecho tributario le interesa la propiedad industrial en la medida que es un derecho de contenido económico, que es susceptible de generar rendimientos y que puede ser objeto de las transmisiones gravadas por nuestros impuestos. Si a todo ello unimos que en las relaciones jurídicas internacionales a que puede dar lugar la propiedad industrial nos podemos encontrar con problemas de doble imposición internacional a los que intenta dar respuesta los Convenios de doble imposición suscritos por España, podemos analizar el régimen tributario de las patentes y las marcas a través del esquema que proponemos para el siguiente trabajo.

II.- LAS PATENTES Y MARCAS COMO FUENTE DE RENTA

En nuestro sistema tributario la renta se encuentra gravada por los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Según que el titular de la patente o la

¹ Véanse Ley 11/1986, de 20 de marzo de Patentes, desarrollada por Real Decreto 2245/1986, de 10 de octubre; Ley 32/1988, de 10 de noviembre de Marcas, desarrollada por Real Decreto 645/1990, de 18 de mayo; y Reglamento (CE) n°40/94 del Consejo, de 20 de diciembre de 1993, sobre la marca comunitaria.

ESTUDIOS

marca de la que deriva esa renta sea una persona física o jurídica, el rendimiento obtenida por ésta se integrará en uno de estos dos tributos. Analizaremos el régimen jurídico en cada uno de ellos.

1.- La tributación de la propiedad industrial en el IRPF

El artículo 37.3 de la Ley del IRPF (Ley 18/1991, de 6 de junio) incluye bajo el epígrafe de "Otros rendimientos del capital mobiliario" en su apartado b) "Los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades empresariales o profesionales realizadas por el sujeto pasivo".

La interpretación literal del precepto, y sobre todo si lo comparamos con el tratamiento dado por el mismo artículo a la propiedad intelectual –cuyos rendimientos sólo se consideran de capital mobiliario cuando el sujeto pasivo no sea el autor– avocarían a considerar que los rendimientos derivados de la propiedad industrial sólo podrían tener una doble consideración: como rendimientos empresariales o profesionales cuando el sujeto pasivo afecte estos derechos a su actividad empresarial o profesional y rendimientos de capital mobiliario cuando no se encuentren afectos.

Ello no obstante, autores como PEREZ ROYO y CALERO GALLEGO² consideran que no se puede entender que cuando el rendimiento es obtenido por el creador o inventor de la propiedad industrial se trata de un rendimiento de capital mobiliario si no la tiene afecta a una actividad empresarial, ya que estos derechos derivan de su propio trabajo y deben considerarse como en el caso de la propiedad intelectual, rendimientos profesionales.³

De tal manera que los rendimientos derivados de la propiedad industrial pueden ser de tres tipos:

A) Rendimientos de capital mobiliario si son fuente de rendimiento a través de la cesión a terceros por quien no los creó (herederos, compradores), sin incorporarlos a una actividad empresarial.

B) Rendimientos profesionales si los obtuvieran sus autores o inventores mediante la cesión de su explotación a terceros.

C) Rendimientos empresariales si los propios autores incorporan sus derechos de propiedad industrial al desarrollo de una explotación económica.

Vamos a analizar cada uno de estos regímenes:

² PEREZ ROYO, I.: "Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Marcial Pons. Madrid, 1992, pag. 132.; CALERO GALLEGO, J.: En "Manual del Sistema Tributario Español". Dir. Jaime García Añoveros. 2a ed. Civitas. Madrid, 1994, pág. 95.

³ En contra de esta interpretación, a pesar de ser en mi opinión la más justa ya que no existe razón para otorgar en este punto un trato diferenciado a la propiedad intelectual y a la industrial, es que la omisión en el caso de la propiedad industrial de la referencia al autor es difícilmente atribuible a un olvido del legislador, cuando el antiguo reglamento de 1981 del IRPF había subsanado el mismo error que contenía la Ley de 1978. A pesar de ello acogemos en este trabajo la interpretación de los autores anteriormente citados por ser, además, la más coherente con el tratamiento otorgado a la propiedad industrial en los otros impuestos.

A) La propiedad industrial como fuente de rendimientos de capital mobiliario

Como acabamos de analizar, para que nos encontremos en presencia de este tipo de rendimientos los ingresos deben ser percibidos por una persona distinta al creador de la patente o la marca. Normalmente se tratará de los adquirentes de la misma por una transmisión inter vivos o mortis causa.

En segundo lugar, la persona que obtiene el rendimiento no explota por si misma la patente y la marca ya que en ese caso los citados derechos estarían afectos a una actividad empresarial.

De tal manera que estos rendimientos han de provenir de la concesión de licencias o cesiones de uso de la patente y la marca por quienes no siendo sus creadores son en el momento actual los titulares de la misma.

Los rendimientos íntegros, por tanto, consistirán en las contraprestaciones percibidas (alquileres o cánones) por la cesión del uso de los citados derechos.⁴ Por el contrario, la enajenación de estos derechos determinará un Incremento o Disminución de patrimonio a los que se aplicará el régimen general previsto para estas variaciones patrimoniales que veremos más adelante.

En cuanto a los gastos deducibles para determinar el rendimiento neto, el artículo 39 de la ley sólo permite deducir los gastos de administración y custodia y una reducción de 27.000 ptas. una vez deducidos los anteriores gastos, sin que como consecuencia de tal reducción el rendimiento pueda ser negativo.

Resulta sumamente criticable que el citado precepto sólo en los casos de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, permita deducir los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan.

No parece tener en cuenta el legislador que las patentes tienen una duración de veinte años improrrogables (art. 49 de la Ley de Patentes), y que tanto esta ley como la de Marcas establecen la exigibilidad del pago de una tasa al registro de la Propiedad Industrial no sólo en el momento de su inscripción sino anual o quinquenalmente a lo largo de su vigencia. Todos estos gastos deberían ser deducibles de los rendimientos de la propiedad industrial como gastos necesarios porque además provoca una discriminación con respecto a otros rendimientos de capital mobiliario de la misma clase.

Por último, hay que tener en cuenta que estos rendimientos, cuando son satisfechos por empresarios o profesionales, lo que normalmente será el licenciatario de la patente o la marca, están sometidos al mecanismo de la retención al tipo del 25%.

⁴ Habrá que tener en cuenta que si la cesión del uso se realiza por un plazo superior al año y la totalidad de la contraprestación se obtiene en un único ejercicio, nos encontraríamos ante un rendimiento de capital mobiliario irregular, que deberá ser anualizado para su integración en la base imponible irregular, a efectos de aplicarle el tipo medio de gravamen y corregir los efectos de la progresividad.

ESTUDIOS

B) la propiedad industrial como fuente de rendimientos profesionales

Estaremos en presencia de un rendimiento profesional cuando sea el propio autor de la patente o la marca el que ceda su uso a terceros a cambio de una contraprestación o enajene los propios derechos sin que sea él mismo el que los explote empresarialmente.

La transmisión de la propiedad de la patente o la marca tendrá también la consideración de rendimiento profesional, ya que la calificación de este tipo de rendimientos como profesionales, convierte a estos derechos en elementos afectos y, por lo tanto, las variaciones patrimoniales que generen formarán parte de los rendimientos de esta naturaleza.

Como rendimiento íntegro de la actividad profesional habrá que computar, en el primer caso, las contraprestaciones recibidas por la cesión de la patente. En el caso de la enajenación habrá que distinguir si el objeto de la actividad del sujeto pasivo es la creación y venta de patentes (en cuyo caso estaríamos en presencia de una actividad empresarial), o bien, que siendo su actividad la cesión del uso de patentes, enajene ésta última, computándose entonces como una variación patrimonial como corresponde a cualquier transmisión del activo fijo.⁵

La determinación de los rendimientos íntegros, se realizará como en el caso de los rendimientos empresariales, por la suma de los ingresos propios de la actividad empresarial o profesional y los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de cualquier elemento patrimonial afecto a las mismas.

Para obtener el rendimiento neto, si el sujeto pasivo determina éstos a través de la estimación directa, serán deducibles los mismos gastos que en el caso de las sociedades, por expresa remisión de la ley del IRPF, además de, en este caso, por tratarse de una actividad profesional, el 1% de los rendimientos íntegros. Remitimos el estudio de estos gastos al análisis del Impuesto sobre Sociedades.

Es posible asimismo que el sujeto pasivo determine su rendimiento neto a través del sistema de estimación objetiva en la modalidad de coeficientes. Los sistemas de estimación objetiva están pensados para la cuantificación de los rendimientos de pequeños empresarios y profesionales a los cuales, a cambio de una simplificación de los deberes contables y registrales, se les determina su renta o bien de forma aproximativa a través de signos, índices o módulos (sistema no aplicable en este supuesto) o bien calculando de modo objetivo o aproximativo determinados gastos de difícil justificación.

Al sistema de estimación objetiva, en el caso que estamos analizando, se pueden acoger los profesionales cuyo volumen de ingresos no sea superior a 5.000.000 de ptas., y no tengan personal asalariado. De los ingresos íntegros de la actividad sólo se pueden deducir los gastos siguientes: Coste de personal incluida la Seguridad Social del titular de la actividad, compras de mercaderías, consumo de energía y agua, gastos financieros, tributos no estatales satisfechos por el desarrollo de la actividad, gastos de reparación y conservación y a la cantidad positiva resultante el resultado de aplicar a la misma el 10%.

⁵ El tratamiento de las variaciones patrimoniales que provienen de los elementos afectos a una actividad empresarial o profesional lo remitimos al capítulo de este trabajo dedicado a la transmisión de la patente.

Hay que tener en cuenta que los rendimientos calculados por este sistema no incluyen los incrementos y disminuciones de patrimonio que puedan provenir de los elementos de activo fijo inmaterial afectos a la actividad, entre los que se encontrarán las patentes y las marcas.

Parece bastante claro que, en este caso –cuando el sujeto pasivo sin tener afecto la patente o la marca a una actividad empresarial obtiene rendimientos de tipo profesional–, le puede resultar interesante este sistema por la simplificación de las deberes formales. Pero no nos parece conveniente desde un punto de vista cuantitativo ya que precisamente los gastos necesarios típicos de esta actividad, que serían las tasas satisfechas al registro de la Propiedad Industrial y la amortización de las patentes, no podrían ser deducidas en este sistema, siendo compensados esos gastos reales por el 10% de reducción de los rendimientos.

En cualquier caso, el régimen de estimación objetiva es voluntario, siendo necesario, no obstante, la renuncia expresa al mismo del sujeto pasivo durante el mes de diciembre anterior al año natural en que deba surtir efecto.

Por último, estos rendimientos están sujetos a retención al tipo del 15%, siendo el propio artículo 51 del Reglamento del IRPF el que a efectos de esta retención corrobora la naturaleza jurídica de estos rendimientos, cuando establece en su apartado 2 a) que: “En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por: a) Los autores o traductores de obras provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales”.

C) La propiedad industrial como fuente de rendimientos empresariales

Cuando las patentes o marcas están afectas a una actividad empresarial, ya sea realizada esta actividad empresarial por su creador o por un tercero –lo cual quiere decir que los elementos de la propiedad industrial se integran con el resto de los elementos del activo de la empresa para obtener los rendimientos–, la patente y la marca no genera rendimientos fiscalmente autónomos o diferenciados, sino que se integran con el resto de rendimientos derivados de la actividad empresarial. Estos rendimientos provendrán, básicamente, de la venta de los bienes y servicios ofrecidos al mercado con ocasión del desarrollo de la patente o con una determinada calidad o diferenciación del resto de productos similares a través de la marca.

Dentro de los rendimientos empresariales las patentes y marcas son generadoras de gastos deducibles y además pueden dar lugar, en el caso de su transmisión, a incrementos o disminuciones de patrimonio que se integrarán dentro del ámbito de estos rendimientos empresariales. También en este caso el cálculo del rendimiento a través del sistema de estimación directa lo remitimos al análisis del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, en este caso, es posible que el sujeto pasivo determine sus rendimientos a través del sistema de estimación objetiva por coeficientes. Los límites en este caso para que sea aplicable este sistema es que el número de trabajadores de plantilla no exceda de 12 en cualquier día del ejercicio social y que su volumen anual de operaciones no sea superior a 50 millones. Los porcentajes de gasto deducible además de los enumerados en el anterior epígrafe

ESTUDIOS

son del 20% en actividades de fabricación, mineras y de construcción y el 15% en actividades comerciales, de prestación de servicios, agrícolas, ganaderas, forestales y pesqueras.

2.- La tributación de la propiedad industrial en el Impuesto sobre Sociedades

Las normas del Impuesto sobre Sociedades que regulan la determinación de la base imponible son las aplicables también para la determinación, en estimación directa, de los rendimientos empresariales y profesionales en el IRPF y a las que nos hemos remitido cuando los rendimientos obtenidos por una persona física, y derivados de la propiedad industrial, tienen esta naturaleza.

Sin embargo, antes de adentrarnos en el cálculo de la base imponible, hay que tener en cuenta que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, esto es, cuando los rendimientos a los que nos estamos refiriendo son obtenidos por una persona jurídica, tiene menor relevancia que la sociedad sea la primera titular de la patente o la marca o la haya obtenido de un tercero a efectos de la naturaleza del rendimiento. También tiene una importancia menor el que la patente y la marca esté afecta o no a la actividad empresarial, aunque normalmente lo estará, y asimismo no existe en este impuesto una diferenciación entre rendimientos empresariales y profesionales.

De tal manera que el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y la propia estructura del impuesto sigue un modelo bastante parecido al que se utiliza en la contabilidad para determinar el beneficio contable. La renta de la sociedades es mucho más que en el IRPF un concepto sintético y no analítico, en el que todos los ingresos se compensan con todos los gastos y se integran sin ninguna particularidad los incrementos y disminuciones de patrimonio.

Pues bien, vamos a analizar los ingresos y gastos a los que puede dar lugar la propiedad industrial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

A) La propiedad industrial como fuente de ingresos

a) Ingresos por ventas y servicios

Este supuesto se producirá sólo en el caso de que el objeto de la actividad sea precisamente la venta de patentes o modelos de utilidad. Esto es, que esté dedicada a la investigación para terceros, o que su actividad típica consista en la cesión del uso de patentes o marcas a través de la concesión de licencias.

En este caso la patente y la marca no será un elemento de activo fijo de la empresa sino del circulante y su enajenación o las contraprestaciones obtenidas por su cesión serán ingresos típicos de la actividad empresarial. Dichas cantidades deberán figurar en la base imponible por su importe neto, sin adición del IVA, ya que este impuesto, como veremos, está destinado a compensarse con el IVA soportado por la entidad.

No se incluirá, por tanto, en este supuesto, los ingresos obtenidos por la enajenación de la patente o la marca cuando forme parte del inmovilizado de la empresa, ya que en este caso

se seguirá el tratamiento para el cálculo de su importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio, sin perjuicio de que éstos se integrará, asimismo, como el resto de los ingresos en la base imponible.

b) Ingresos accesorios a la explotación: los cánones

Se producirán estos ingresos por las contraprestaciones derivadas de la propiedad industrial cedida cuando se trate de operaciones no habituales de la sociedad en el tráfico mercantil.

El Reglamento del impuesto califica el rendimiento obtenido por la cesión de la propiedad industrial como rendimiento de capital mobiliario y por lo tanto sometido a retención.

También en este caso la enajenación de los elementos patrimoniales de los cuales derivan los rendimientos dará lugar a un incremento o disminución de patrimonio que debe integrarse en la base imponible.

B) La propiedad industrial como fuente de gasto

En el ámbito de los gastos deducibles a que puede dar lugar la propiedad industrial, habría que distinguir, por un lado, la sociedad titular de la patente y la marca afecta a la actividad y por otro lado la sociedad licenciataria de la misma.

a) Gastos deducibles derivados de la patente y la marca afecta

a') La amortización

Las patentes y las marcas en cuanto elementos patrimoniales afectos a una actividad empresarial producen gastos deducibles, en la medida en que encajan en el concepto general de gasto en este impuesto, según el cual, es gasto deducible el gasto necesario para la obtención de los ingresos y el deterioro sufrido por los bienes de donde proceden estos ingresos. De tal manera que la principal fuente de gasto en este caso se producirá por la vía de la amortización, que plantea una mayor problemática cuando se trata, como en este supuesto, de la amortización de un elemento de activo fijo inmaterial.

Según el artículo 65 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades tienen la consideración de inmovilizado inmaterial, los elementos patrimoniales intangibles, constituidos por bienes y derechos susceptibles de valoración económica, adquiridos mediante contraprestación y que se contabilicen como tales en el activo del balance.

Los elementos del inmovilizado inmaterial se amortizarán cuando sufran una depreciación continuada o tengan una vigencia temporal limitada sin posibilidad de prórrogas sucesivas, recogiendo las correspondientes amortizaciones en una cuenta separada de carácter compensador.

Se consideran en todo caso como elementos del inmovilizado inmaterial, según el artículo 66.1 c) del mismo Reglamento: "Los elementos de la propiedad industrial como patentes, marcas y nombres comerciales, procedimientos de fabricación, modelos y dibujos, obtenidos

ESTUDIOS

mediante contraprestación y cuya utilización exclusiva figure reconocida legalmente por un plazo determinado e improrrogable”.

De la comparación de este régimen jurídico con el establecido en la leyes reguladoras de las patentes y marcas, creo que se pueden extraer las siguientes conclusiones:

Primero, el que el elemento del inmovilizado inmaterial tenga que haber sido obtenido mediante contraprestación, plantea el problema de si sólo es susceptible de amortización por aquellos que adquirieron el derecho de su originario titular. En el caso de las patentes, si ésta se ha adquirido mediante contraprestación, está claro que el valor de la misma –que coincidirá con la base de la amortización– será su valor de adquisición (precio de adquisición). En el caso de que sea el propio inventor el que la tenga afecta a una actividad empresarial que él mismo desarrolla, se podría interpretar que el valor de adquisición estará constituido por los costes necesarios en que se haya incurrido para obtener el derecho a la patente. Esta solución, en mi opinión, además de permitir por la vía de la amortización deducir los gastos en que se incurrió para obtener la patente, puede tener su cobertura en el artículo 65.2 ya que el precepto hace referencia a precio o valor de adquisición y establece asimismo que: “ En los casos de inversión en programas de investigación o desarrollo de nuevos productos o procesos industriales a que se refiere el artículo 233 y siguientes de este Reglamento la valoración comprenderá los gastos efectuados con tal finalidad directamente por la Empresa y los que provengan de los trabajos y suministros realizados por otras entidades.

No se nos oculta, sin embargo, que esta última solución supone una interpretación forzada de la norma, que exige como requisito para la amortización de la propiedad industrial que haya sido adquirida mediante contraprestación. En cualquier caso, y aunque admitiésemos que la patente pudiera ser amortizada por su titular, habría que distinguir dos supuestos: el caso de que la patente se obtenga dentro de una actividad empresarial en cuyo caso si se han deducido los gastos necesarios para obtener la patente, ésta no podrá ser amortizada aunque tenga su reflejo en contabilidad a través de una cuenta de orden; por el contrario, si no se han deducido los gastos en que se ha incurrido para obtener la patente, éstos podrán activarse en el momento en que nazca el derecho a la patente y por lo tanto serán deducibles por vía de amortización.

Segundo, mayor problema plantea el requisito de la depreciación continuada o vigencia temporal limitada.

Realmente en el caso de las patentes y marcas no se puede hablar de depreciación sino de vigencia temporal limitada. El artículo 66.1 c) especifica, además, que la utilización exclusiva figure reconocida legalmente por un plazo determinado e improrrogable. Está claro en el caso de la patente el cumplimiento de este requisito. Según el artículo 49 de la ley de Patentes “La patente tiene una duración de veinte años improrrogables, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud y producen sus efectos desde el día en que se publica la mención de que ha sido concedida”.

Más conflictiva resulta la posibilidad de amortización de la marca. El artículo 5 de la Ley de marcas establece que: “El registro de una marca se otorga por diez años contados desde la fecha del depósito de la solicitud y podrá renovarse indefinidamente por períodos ulteriores de diez años, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.” A su vez, el

artículo 7 de la misma ley establece que: "El registro de la marca se renovará previa solicitud del titular de la marca o sus derechohabientes, que deberán acreditar esta cualidad por documento público, siempre que se pague la tasa de renovación."

Está claro que en este caso el plazo de utilización exclusiva no es improrrogable, y no se ha arbitrado la misma solución que para las concesiones administrativas, respecto de las cuales el artículo 66.1 a) establece que serán amortizables las concesiones administrativas "cuando se hubieren concedido por período limitado de tiempo, se entenderán concedidas por período limitado de tiempo cuando su prórroga se halle sujeta al pago de una nueva tasa o contraprestación".

En mi opinión, la marca registrada y afecta a una actividad empresarial no es fiscalmente amortizable. Primero porque no se deprecia por el transcurso del tiempo, incluso puede suceder lo contrario, que se revalorice, y, en segundo lugar, porque es prorrogable por su titular indefinidamente. En conclusión, la depreciación que pudiera sufrir la marca no es periódica, sino excepcional y tal depreciación no responde de una forma directa a la contribución de la misma al proceso productivo desarrollado por la empresa. Cualquier depreciación de la marca en el mercado deberá tener el tratamiento, en mi opinión, establecido en el artículo 50 del Reglamento según el cual: "Las pérdidas justificadas, cualquiera que sea su causa, así como el envilecimiento en el mercado de los valores del activo y en general el deterioro de bienes o derechos no computados como amortización serán gasto deducible o disminución patrimonial, según corresponda, en tanto se hayan producido en el período impositivo."

En cuanto al sistema de amortización, los sistemas admitidos en general por el reglamento del Impuesto son: la amortización según tablas; la amortización degresiva; plan especial formulado por el titular de la actividad y aprobado por la Administración tributaria; prueba de la depreciación efectiva sufrida por el elemento de que se trate, ejercicio a ejercicio.

No especifica ni la ley ni el Reglamento cual de estos sistemas sería aplicable al inmovilizado inmaterial, pero de los requisitos establecidos en cada uno de ellos, no sería aplicable ninguno. Para integrar esta laguna, SANZ GADEA⁶ propone que la amortización a practicar en el inmovilizado inmaterial sea proporcional al volumen de ingresos que se prevea obtener de la propia explotación del inmovilizado. Si no fuera posible establecer esa previsión de los ingresos, cosa que ocurrirá en la mayoría de los casos, parece que lo adecuado será aplicar el método de amortización lineal, estableciendo la amortización en función del plazo limitado de utilización del elemento. En el caso de las patentes, la cuota de amortización se calculará dividiendo el precio o valor de adquisición por el número de períodos a los que se haya limitado el uso de la patente.

b) Tributos: las tasas

Las tasas en materia de propiedad industrial tienen su origen en la Ley de Reforma del Sistema tributario de 11 de junio de 1964, que recogía alguno de los conceptos gravados por la

⁶ SANZ GADEA, E.: "Impuesto sobre Sociedades". TI. CEF. Madrid, 1991, pág. 504.

ESTUDIOS

Ley del Impuesto sobre el Timbre de 1960. Con posterioridad, la ley 17/1975, de 2 de mayo, sobre creación del organismo autónomo Registro de la Propiedad Industrial, estableció en su artículo 10 unas tasas y exacciones parafiscales unificadas por servicios, prestaciones y actividades administrativas del Registro de la Propiedad Industrial, derogando todo lo dispuesto en el Texto Refundido de Tasas Fiscales en materia de propiedad industrial. Actualmente las tasas en materia de propiedad industrial se rigen por lo dispuesto en los artículos 160 a 162 de la Ley de Patentes y la ley 17/1975, de 2 de mayo, actualizando su importe por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

El hecho imponible de la tasa está constituido por el otorgamiento de las autorizaciones, prestaciones de servicios, realización de las inscripciones y registros en materia de propiedad industrial.

A efectos de su carácter de gasto deducible, de las tasas en materia de patentes y marcas, nos interesa fundamentalmente –por el distinto tratamiento que pueden tener en cuanto a su deducibilidad– la tasa por inscripción, y por lo tanto concesión del derecho a la patente y la marca, y, por otro lado, las tasas periódicas que se deben abonar al registro a lo largo de la vigencia de la patente y la marca (anuales en el caso de la patente, quinquenales en el caso de la marca).

El artículo 13 a) de la Ley del IS considera gasto deducible: “Los tributos y recargos no estatales, así como las exacciones parafiscales, las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o los bienes productores de los mismos y no tengan carácter sancionador”.

En mi opinión, la tasa devengada por la inscripción de la patente que otorga el derecho a la misma, ya que éste se obtiene por la inscripción, no es gasto deducible del ejercicio sino que se debe incorporar al valor de adquisición del derecho, lo que permitirá ir deduciéndola por la vía de la amortización. Mayores problemas plantea la deducción de la tasa de inscripción en el caso de la marca, ya que ésta se concede por diez años, pudiéndose renovar cada diez años a través del pago de una tasa de renovación. No siendo la marca amortizable y por lo tanto no pudiéndose deducir por esta vía, en mi opinión debe tener la consideración de gasto periodificable.

En efecto, el citado gasto es subsumible en el concepto general establecido en el artículo 67 del Reglamento, según el cual: “Se considerarán gastos amortizables aquellos gastos deferidos o de distribución plurianual, bien por tener proyección económica futura, bien por exceder su utilidad del ejercicio económico en que se contraen”. Al no tener señalado un plazo específico estos gastos deberán amortizarse en el plazo máximo de cinco años.

Distinto régimen se debe atribuir a las tasas periódicas que se satisfacen al registro, por el mantenimiento en vigor de estos derechos. En el caso de la patente, la tasa es anual, pagándose por años adelantados durante toda la vigencia de la patente. La tasa anual será gasto del ejercicio sin ninguna particularidad. En el caso de la marca, la tasa es quinquenal devengándose el primer quinquenio desde la expedición del título de la marca y el segundo el último día del mes en que se cumpla el quinto aniversario de la fecha de depósito de la solicitud inicial de registro. También en este caso considero periodificable en cinco años el pago de la tasa quinquenal.

b') Gastos deducibles derivados de la patente y la marca cedida: los cánones

Si como hemos visto, las contraprestaciones derivadas de la cesión del uso de la patente o la marca tienen la consideración de ingresos para la empresa que los recibe, tendrá la consideración de gasto para aquélla que los satisface. El artículo 111 del Reglamento incluye entre los gastos denominados "Trabajos, suministros y servicios exteriores" los "alquileres y cánones devengados por la cesión al sujeto pasivo de elementos patrimoniales". Los alquileres o cánones los define el artículo 113 del Reglamento en los siguientes términos: "1. Se entenderán incluidos en este artículo los arrendamientos, cánones, asistencia técnica, alquileres y, en general, toda contraprestación devengada por terceros, cualquiera que sea su denominación, procedente de la cesión a la empresa de derechos y demás bienes, cuando no se transmita la propiedad de los mismos.

En particular, el término cánones empleado en el presente artículo comprenderá las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística, informativa o científica, incluidas las películas cinematográficas, de un modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto; y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas."

Por lo tanto, tendrá el concepto de canon los rendimientos obtenidos o los gastos derivados de la cesión de uso, mediante licencia, de una patente o de una marca. No será ingreso, sino variación patrimonial la transmisión de la patente y la marca y tampoco será gasto sino inversión para aquél que adquiera su propiedad.

Ahora bien, con respecto a estos cánones o contraprestaciones por la cesión del uso, habría que distinguir varios supuestos. Primero, que el canon consista en una cantidad fija que se puede pagar de una sola vez para el número de años en que se haya concedido la licencia o que se vaya pagando periódicamente a lo largo de la vigencia del contrato. Segundo, que la contraprestación consista en una cantidad variable en función de las ventas o de la producción.

En el primer caso no existe ninguna duda sobre su deducibilidad, considerándose deducible el canon en cada ejercicio a medida que se vayan devengando, o bien periodificando el gasto en cinco años cuando éste se paga de una sola vez durante toda la vida del contrato.

En el segundo caso, ALBIÑANA⁷ no considera deducible el gasto por entender que se trata de una participación en beneficios por concepto distinto al de remuneración de servicios personales, tal como prescribe el artículo 14 de la ley.

No estoy de acuerdo con esta interpretación. En mi opinión habrá que analizar la naturaleza del contrato. Si se trata de un contrato de arrendamiento, esto es, de la cesión del uso del derecho en el cual la contraprestación toma como punto de referencia de su cuantía la producción o los beneficios de la empresa, el canon será gasto deducible porque no se trata

⁷ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Tratamiento tributario de las patentes y marcas". La Ley. 1992. T.2 pág. 1082.

ESTUDIOS

de una participación en beneficios sino una contraprestación teniendo en cuenta los mismos. Por el contrario, si no se trata de una cesión del derecho sino una aportación no dineraria a una sociedad que da derecho a una participación en beneficios, ésta no tendrá el carácter de deducible pero es que la contraprestación tampoco será un alquiler o un canon sino un divi-
dendo.

C) La propiedad industrial como fuente de deducciones

La adquisición de una patente o una marca por parte de una empresa puede ser considerada como una inversión, ahora bien lo que hay que analizar es si se trata de las inversiones que dan derecho a la deducción de la cuota del IS según el artículo 26 de la ley. En el caso de la deducción por activos fijos nuevos, la exigencia de tratarse de activos materiales excluye las inversiones en patentes y marcas.

Respecto a la deducción por inversiones en gastos de Investigación y Desarrollo hay que distinguir los siguientes supuestos.

En primer lugar, pueden generar derecho a la deducción los gastos de programas de investigación que concluyan con un invento patentable. Evidentemente no es requisito de la deducción el que se obtenga un invento patentable, pero este es el caso que estamos estudiando. Según el artículo 26 de la ley, los sujetos pasivos del IS tienen derecho a deducir de la cuota líquida del impuesto por las inversiones que realicen en concepto de gastos intangibles y activos fijos, por los gastos de investigación y Desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales.

Según el RD 1622/1992, de 29 de diciembre por el que se desarrolla el artículo 26 de la ley del IS, en lo relativo a la deducción por gastos en I+D, se entiende por investigación "la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico" y por desarrollo "la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, procesos o sistemas preexistentes".

El artículo 2 del citado Real Decreto establece dos requisitos para que tengan la consideración de gastos en I + D:

Primero, que estén directamente relacionados con la actividad de investigación y desarrollo y se hayan aplicado efectivamente a la realización de la misma, constando específicamente individualizados por proyectos, conceptual y cuantitativamente.

Segundo, que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

— Gastos de personal devengados por los investigadores y sus auxiliares técnicos, entendiendo por tales el personal cualificado que esté adscrito a un producto o programa de investigación y desarrollo, excluidas las pensiones o complementos pagados a jubilados.

— Materias primas y aprovisionamientos.

— Precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material e inmaterial.

— Servicios exteriores.

A los efectos del cálculo de la deducción, se considerará gasto en activo fijo el precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado, material e inmaterial, y gastos en intangibles el resto de los citados.

En cuanto a la cuantía de la deducción la ley de PGE para 1995, establece los siguientes porcentajes:

a) Cuando la suma de los gastos por este concepto, tanto en activos fijos como en gastos en intangibles, realizados en el ejercicio sean iguales o inferiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se podrán deducir de la cuota líquida el 15 por 100 de los gastos en intangibles y el 30 por cien del valor de adquisición de los activos fijos.

b) Cuando la suma de los gastos en activos fijos y en intangibles realizados en el ejercicio sean superiores al valor medio conjunto de los realizados en los dos años anteriores, se aplicarán iguales porcentajes a los del caso anterior hasta dicho límite, y el 30 por cien para los gastos en intangibles y el 45 por cien para activos fijos, sobre el exceso respecto al valor medio de los gastos en, respectivamente, intangibles y activos fijos realizados en los dos años anteriores.

Si bien el programa de I + D al que se han aplicado estos gastos puede dar lugar a una patente y habrán sido deducidos en la cuantía anteriormente descrita y con el límite conjunto respecto a la deducción por inversiones en activos fijos nuevos e inversión en Bienes de Interés Cultural del 35% de la cuota líquida del ejercicio, el problema que se puede plantear es si es deducible por este concepto, no ya estos gastos en investigación que pueden dar lugar a una patente sino la adquisición de la patente para su explotación industrial.

A favor de su deducibilidad se podría argumentar, que encaja dentro del concepto de "desarrollo de nuevos productos o procedimientos industriales", que la inversión en activos fijos incluye también los inmateriales, y que cuando se excluye por el Real Decreto 1622/1992 de las actividades de investigación y desarrollo ciertas actividades, excluye expresamente "los servicios legales y administrativos, incluso los relativos a la propiedad industrial", pudiendo interpretarse "sensu contrario" que no tratándose de estos servicios podrían dar lugar a la deducción otros relativos a la propiedad industrial. No dará derecho a la deducción, sin embargo, en mi opinión, cuando se trate de la adquisición de una patente de productos ya existentes.

En contra de su consideración como inversión que da derecho a la deducción estaría el argumento en virtud del cual la patente no se adquiere para afectarla a un programa de I + D sino para afectarla, como el resto de los activos, a la actividad habitual de la empresa.

III.— LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISION

La patente y la marca son derechos transmisibles por todos los medios admitidos en Derecho así como pueden ser objeto de licencias de uso. En este sentido, es necesario analizar qué impuestos gravan estas transmisiones y cuales son las repercusiones fiscales para el vendedor y el comprador de los derechos de la propiedad industrial.

ESTUDIOS

1.- Transmisión lucrativa o mortis causa

Los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas tributan en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estos mismos incrementos obtenidos por una persona jurídica tributarán en el Impuesto sobre Sociedades.

Quedarán sujetos por tanto al ISD los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por una persona física derivados de la adquisición de los derechos integrantes de la propiedad industrial por herencia, legado o donación.

En el caso de la herencia, los derechos de la propiedad industrial se integrarán en el caudal hereditario con el resto de bienes para fijar el valor neto de la participación individual de cada causahabiente. Por valor neto de la participación individual se entiende el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos que fueren deducibles.

En caso de donación también la base imponible está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos minorado por las deudas y cargas deducibles.

El mayor problema será determinar, en ambos casos, el valor real de las patentes y marcas. En el caso de que estén afectas a una actividad empresarial, podría utilizarse el valor derivado de la contabilidad; en el caso de que no lo estén, se podría acudir a la valoración del Impuesto sobre el Patrimonio si la patente o la marca había sido adquirida de terceros en cuyo caso tendrá un valor de adquisición; por último si la propiedad industrial que se hereda estaba en el patrimonio de su autor sin estar afecta a una actividad empresarial, habrá que acudir a una tasación pericial de su valor.

La transmisión hereditaria o gratuita por un negocio inter vivos de los derechos integrantes de la propiedad industrial no plantea más especialidades en este impuesto, pero participa con el resto de bienes y derechos de las mismas dificultades, si cabe más producto de su propia inmaterialidad, de los difíciles contornos del concepto de valor real.

Sujeto pasivo será el heredero, legatario o donatario.

2.- Transmisión onerosa

El IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios producidos en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

Es un impuesto de los llamados plurifásicos en la medida que grava todas las entregas y servicios producidos en las diferentes fases de la producción o comercialización. A través del mecanismo de la deducción y de la repercusión se consigue gravar en cada fase sólo el valor añadido al bien o servicio hasta llegar al consumidor final.

Constituye el hecho imponible del impuesto: las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Con respecto a las entregas de bienes y servicios, que es lo que ahora nos interesa, hay que tener en cuenta, en primer lugar, la propia definición de entrega de bienes o prestación de servicios. Según el artículo 4.1 de la ley: "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios

o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

De tal manera que como primer requisito para que la transmisión de las patentes y marcas esté sujeta al IVA es que sea realizada por un empresario o profesional. A este respecto, el artículo 5 de la ley ofrece un concepto propio de empresario o profesional donde incluye, por lo que hace al tema de nuestro estudio: las sociedades mercantiles, en todo caso; y “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”. En este último supuesto se incluirían todas las cesiones de los derechos de la propiedad industrial.

Las cesiones de los derechos de la propiedad industrial tienen el carácter de prestación de servicios. Según el artículo 11 de la Ley se consideran prestaciones de servicios, entre otras, “las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual o industrial”.

Frente a la regla general de que las prestaciones de servicios se entienden realizadas en donde esté situada la sede de la actividad económica de quien las preste, las cesiones de los derechos de la propiedad industrial se consideran realizados en el lugar donde radique la sede de la actividad económica, o el establecimiento permanente, o el domicilio del destinatario de los servicios siempre que este destinatario sea un empresario o profesional. Si el destinatario no es un empresario o profesional y está domiciliado en algún país de la Unión Europea la prestación del servicio se considerará realizada en el lugar donde esté la sede de quien lo preste. Por el contrario, en el caso de que el destinatario tenga su domicilio fuera de la Unión Europea, sea empresario o profesional o no lo sea, el servicio se entiende prestado en el lugar del domicilio del destinatario.

Estas reglas de determinación del lugar de prestación del servicio son de suma de importancia porque determinan quién es el sujeto pasivo del impuesto. Así la regla general en el caso de la cesión de los derechos de autor será la de la inversión del sujeto pasivo y, por lo tanto, sujeto pasivo será el destinatario del servicio, salvo en el caso de que el destinatario no sea empresario o profesional y esté domiciliado en la Unión Europea, en cuyo caso lo será el que preste el servicio.

Todo este régimen jurídico es aplicable tanto a lo que sería la cesión del uso de la patente y la marca a través de la licencia como a la transmisión de la propiedad del derecho cuando las patentes y marcas estén afectas a una actividad empresarial y profesional y, por lo tanto, su transmisión se entienda realizada por un empresario o profesional. A este respecto el artículo 4.2 de la ley considera realizada en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: “Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto”.

Sin embargo, las transmisiones de la propiedad de las patentes o marcas realizadas por un particular, esto es, por una persona que no sea empresario o profesional, no estarán sujetas al IVA y deberán tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Nos referimos

ESTUDIOS

a la transmisión de la propiedad, no a la concesión de licencias o cesión del uso que, como hemos visto, se considera en todo caso una operación realizada por empresario o profesional, aunque no lo sea a efectos del IRPF, y, por lo tanto, sujeta al IVA.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el gravamen correspondiente a Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava las transmisiones de cualquier clase de bienes y derechos siempre que se trate de transmisiones onerosas de cualquier clase de bienes y derechos realizadas intervivos y siempre que esta transmisión no este sujeta al IVA.

En este supuesto de aplicación del ITP el sujeto pasivo será el adquirente y la base imponible estará representada por el valor real del bien o derecho que se transmite, lo cual plantea en el caso de las patentes y marcas los mismos problemas de determinación de este valor que en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En ambos impuestos la fijación del valor real será el centro de los posibles conflictos entre la Administración y el contribuyente, sobre todo teniendo en cuenta que la Administración puede comprobar el valor declarado haciendo prevalecer el comprobado cuando sea superior.

Por último, respecto al ámbito de aplicación de este impuesto, cuando se trata de transmisión de derechos, sin perjuicio de lo establecido en los convenios internacionales, se exigirá el Impuesto cuando los derechos hayan de ejercitarse en territorio español, si han de ejercitarse en territorio extranjero, el impuesto se exige únicamente cuando concurren dos circunstancias: que el sujeto pasivo sea residente en España y que la transmisión produzca algún efecto en territorio español.

3.— Las variaciones patrimoniales producidas por la Transmisión en el IRPF y en el IS

Se entiende por incrementos o disminuciones de patrimonio toda variación en el valor del patrimonio del sujeto pasivo como consecuencia de cualquier alteración en su composición. Lo cual quiere decir que no sólo debe haber un aumento o disminución de valor de los elementos patrimoniales, sino que este aumento o disminución se haya manifestado a través de una transmisión.

De tal manera que, toda transmisión onerosa o lucrativa de los derechos que integran la propiedad industrial, además de estar sujetas a los impuestos indirectos que acabamos de analizar (IVA e ITP) producen un incremento o disminución de patrimonio que se reflejará en la renta de aquél que ha transmitido el derecho.

Cuando el incremento proviene de una transmisión lucrativa por herencia o donación el adquirente, como ya hemos visto, si es una persona física no tributará en el IRPF sino en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Por el contrario, si es una persona jurídica tributará en el Impuesto sobre Sociedades.

En este caso, el transmitente, en el caso de la donación, tributará en el IRPF e IS respectivamente por el incremento o disminución de patrimonio que le haya producido la salida del bien, mientras que no se integrará en la renta del fallecido el incremento de patrimonio producido por la transmisión de la herencia.

En el caso de las transmisiones onerosas, el transmitente tributará en todo caso en el IRPF o en el IS.

Pero respecto a estas transmisiones y a las variaciones patrimoniales que producen existe una diferencia fundamental de tratamiento en el ámbito del IRPF y del IS.

A) Tratamiento en el IRPF: la transmisión de la patente y la marca no afecta

En el ámbito del IRPF, es de capital importancia, a efectos de determinar el régimen del incremento o disminución de patrimonio, si la patente y la marca están afectas o no a una actividad empresarial o profesional.

Vimos que a efectos de determinar los rendimientos que provienen de la propiedad industrial éstos podían calificarse como rendimientos de capital mobiliario o como rendimientos empresariales o profesionales. Pues bien, sólo en el primer caso la transmisión de la patente o la marca producirá un incremento o disminución de patrimonio que se cuantificará e integrará en la base imponible del impuesto a través del régimen de los incrementos y disminuciones de patrimonio establecido en la ley del IRPF. En el segundo caso, esto es, cuando la patente o la marca está afecta a una actividad empresarial o profesional, las variaciones patrimoniales que pueda producir su transmisión se integrarán dentro de los rendimientos empresariales y profesionales, para así conseguir una tratamiento de estos incrementos y disminuciones igualitario con el del IS tanto en lo referente a su compensación con el resto de los rendimientos, como a efectos de aplicarles como máximo el mismo tipo de gravamen que el del IS, como en lo referente a su cuantificación. Por lo tanto, el régimen jurídico de los incrementos o disminuciones de patrimonio producidos por la transmisión de la patente y la marca afecta, lo remitimos al epígrafe siguiente.

Hay que tener en cuenta también respecto a los incrementos y disminuciones de patrimonio de los elementos afectos, que en el régimen de estimación objetiva el rendimiento calculado a través de este sistema no incluye los resultados de las alteraciones patrimoniales derivadas de activos fijos inmateriales. Tales resultados deben calcularse de forma independiente, con arreglo a las normas previstas para la estimación directa.

Respecto, por tanto, a los incrementos o disminuciones producidos por la transmisión de la patente y la marca no afecta, lo cual sólo se producirá cuando los rendimientos que de ellas provienen tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario, rige el régimen general del IRPF.

En virtud de este régimen no están sujetos los incrementos de patrimonio producidos como consecuencia de transmisiones onerosas de importe global anual inferior a 500.000 ptas.

No estableciendo la ley una regla especial de cuantificación para estos derechos, habrán de calcularse en base a la regla general, que determina que en las transmisiones onerosas y lucrativas el incremento o disminución se cuantifica por la diferencia entre los valores de enajenación o transmisión y de adquisición.

En las transmisiones onerosas el valor de adquisición incluye: el importe real de la adquisición más el importe de los gastos y tributos inherentes a la transmisión, más el coste de las

ESTUDIOS

inversiones y mejoras menos las amortizaciones debiéndose computar en todo caso la amortización mínima, háyase o no practicado. El valor de enajenación esta representado por el importe real en que dicha enajenación se hubiera efectuado menos los gastos y tributos inherentes a la transmisión, en cuanto hayan resultado satisfechos por el vendedor.

Estas reglas aplicadas a la transmisión de la patente y la marca significan lo siguiente:

— Por valor de adquisición incluiremos el importe de la compra si se adquirió a través de una transmisión onerosa, o la valoración que se le atribuyó en el impuesto sobre sucesiones y donaciones si se adquirió a través de una transmisión lucrativa. El valor de enajenación será el precio satisfecho por el comprador.

— Entre los gastos y tributos satisfechos en la transmisión se encontrará la tasa del Registro de la Propiedad Industrial por cambio de titular, los impuestos indirectos satisfechos en la adquisición (IVA o ITP), gastos de notario etc. Estos mismos gastos minorarán el importe del valor de enajenación cuando hayan sido satisfechos por el vendedor.

— No minorará el valor de adquisición las posibles amortizaciones en el caso de las patentes ya que aunque lo deseable hubiera sido admitir éstas como gasto de ejercicio, lo que permitiría ahora adicionarlas al valor de adquisición, no se puede minorar esta valoración en unas amortizaciones no admitidas como gasto deducible.

— En el caso de las transmisiones lucrativas, el valor de transmisión estará representado por el valor atribuido al derecho según el Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Los incrementos o disminuciones de patrimonio obtenidos a través de esta cuantificación se reducen en función de unos coeficientes correctores según el período de permanencia del derecho en el patrimonio del sujeto pasivo y siempre que se trate de incrementos o disminuciones que procedan de la transmisión de derechos adquiridos con más de dos años de antelación. A las patentes y las marcas le aplicaremos la regla general según la cual se reduce en un 7,14% por cada año de permanencia que exceda de dos. Ello provocará que al exceder de 15 años, el incremento se reduzca a cero y no quede sujeto al impuesto. Como período de permanencia hay que tomar el número de años que medie entre la fechas de adquisición y transmisión, redondeado por exceso.

Los incrementos y disminuciones de patrimonio generados en un período superior al año, lo cual será lo habitual, tendrán en el IRPF el tratamiento de las rentas irregulares, a efectos de su integración en la base imponible irregular y de la aplicación del tipo medio de gravamen.

B) Tratamiento en el IS: la transmisión de la patente y la marca afecta

Tanto cuando la transmisión de la patente y la marca la realiza una persona jurídica como cuando la realiza una persona física, empresario o profesional, que tiene la patente y la marca afecta a su actividad empresarial y profesional, la cuantificación del incremento o disminución de patrimonio se realiza de acuerdo con las normas del IS.

En el caso del IRPF, estos incrementos o disminuciones se integrarán y compensarán con los rendimientos empresariales y profesionales, limitando su tributación al tipo del 35% (el mismo tipo de gravamen que el del IS).

La cuantificación del Incremento o disminución responde también a la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión. Pero en este caso, deberemos minorar el valor de adquisición de la patente con las cuotas de amortización que habrán sido deducidas a lo largo de la permanencia de la patente dentro del patrimonio afecto y, en todo caso, la amortización mínima. En este supuesto además el valor de adquisición coincidirá con el valor neto contable del elemento enajenado.

En el caso de la transmisión de las patentes y marcas no es posible acogerse a la exención por reinversión, ya que ésta solo se aplica cuando el incremento se ha producido como consecuencia de la enajenación de elementos materiales de activo fijo, reinvertiendo el importe total de la enajenación en bienes de análoga naturaleza y destino.

IV.— LA PATENTE Y LA MARCA DERECHOS DE CONTENIDO ECONOMICO: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio neto de las personas físicas, o lo que es lo mismo, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico con deducción de las cargas o gravámenes que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

En concordancia con este objeto de gravamen, el hecho imponible se define como la titularidad por el sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo (el 31 de diciembre de cada año).

De lo visto hasta ahora se comprende sin dificultad el contenido económico de los derechos de la propiedad industrial. Sin embargo, respecto a ellos, el Impuesto sobre el Patrimonio declara en ciertos casos su exención.

En efecto, el art. 4.6 de la ley declara exentos "los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales".

El fundamento de la exención radica en no considerarlos integrantes del patrimonio en cuanto resultado de un trabajo personal. Por eso la exención es de tipo subjetivo: sólo están exentos mientras permanezcan en el patrimonio del autor, quedando sujetos estos derechos al impuesto cuando pasen a titularidad de un tercero. Pero es criticable que en el caso de la propiedad industrial no sólo se exija que se encuentre en el patrimonio del autor sino que no esté afecta, mientras que en el caso de la propiedad intelectual está exenta en todo caso cuando pertenece a su autor.

Cuando los derechos de la propiedad industrial no estén afectos pero pertenezcan a una tercera persona que no sea su creador, es decir, los adquiridos de terceros, deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición.

En el supuesto de que las patente y marcas estén afectas se integrarán también en el patrimonio de su titular sea su creador o no, pero teniendo en cuenta las normas establecidas para la valoración de los bienes y derechos afectos. Esto es, los bienes y derechos afectos se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasi-

ESTUDIOS

vo exigible. En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto. En este caso, considero, que se aplicará la norma del valor de adquisición si la patente y la marca ha sido adquirida de terceros, y el precio de mercado a 31 de diciembre en los demás casos.

Hay que tener en cuenta, también que estos bienes y derechos afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo estarán exentos si esta actividad constituye la principal fuente de renta del sujeto pasivo y éste la ejerce de modo habitual, personal y directo.

V.— LAS PATENTES Y MARCAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

La doble imposición internacional es un fenómeno que se produce cuando varios Estados ejercen su poder soberano para someter a la misma persona a impuestos sustancialmente iguales, por razón del mismo objeto y para un mismo período de tiempo. La causa más frecuente de doble imposición se produce por la contraposición entre el principio de la fuente y el de la residencia. De acuerdo con el primero se considera que las rentas y elementos patrimoniales situados en un determinado territorio deben someterse a gravamen por parte del Estado soberano en dicho territorio; según el principio de la residencia, la renta y el patrimonio deben someterse a gravamen por parte del Estado al que pertenece el residente, con independencia del territorio donde se obtengan.

Entre las medidas más eficaces para corregir este problema está la creación de normas por el poder de dos Estados soberanos que se vinculan por un Tratado o Convenio. La regulación del convenio modelo de la OCDE para evitar la doble imposición, adoptado por España y otros Estados miembros supuso un paso muy significativo en el desarrollo de este tipo de convenios internacionales.

La mayoría de los convenios suscritos por España siguen el Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, aunque hay que tener en cuenta que existe desde 1992 un nuevo modelo de Convenio.

Tanto el Modelo de Convenio como los convenios suscritos por España incluyen la regulación de la tributación de los cánones cuando en las relaciones jurídicas que tiene su origen en la cesión de la propiedad industrial participan personas o entidades de diferentes países.

El concepto de canon en el modelo de Convenio de 1977 comprende las cantidades pagadas por el uso o la cesión del uso de: los derechos de autor de obra literaria, artística o científica incluidas las películas cinematográficas; las patentes, marcas de fábrica o comercio, dibujos, planos, formulas o procedimientos secretos; los equipos industriales, comerciales o científicos; las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (Know-how).

En el Modelo de Convenio de 1992 se excluye de la definición de cánones las remuneraciones pagadas por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos. En resumen el concepto de canon comprende las remuneraciones procedentes de las diferentes formas de explotación de la propiedad intelectual o industrial o de conocimientos secretos no patentados o no patentables.

Tanto el modelo de 1977 como el de 1992 proponen la tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos. Esto se fundamenta en el interés de fomentar el desarrollo y transferencia de tecnología por parte de los Estados. Sin embargo, los convenios de doble imposición suscritos por España, apartándose de este criterio, establecen la tributación compartida entre el Estado de la residencia y el Estado de la fuente, de modo que en el Estado de la fuente puedan ser gravados los cánones limitadamente al tipo máximo previsto en cada convenio.

Para que proceda la aplicación del convenio es preciso que se trate de cánones procedentes de un Estado contratante que se paguen a un residente en el otro Estado.

Se considera que los cánones provienen de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política o administrativa, una entidad local o un residente en ese Estado. Para la aplicación de los convenios se requiere además que el perceptor del canon sea residente en un Estado contratante.

En el supuesto de que el beneficiario del canon sea un establecimiento permanente situado en el estado de la fuente, si el derecho por el que se paga el canon está vinculado al Establecimiento permanente, su importe no está sometido a imposición limitada en la fuente sino que se trata como renta del Establecimiento permanente.

Por último, para evitar la transferencia de beneficios entre personas y entidades vinculadas a través del pago de cánones excesivos, en los convenios se establece que cuando, en virtud de relaciones especiales existentes, el importe del canon exceda del que se hubiera convenido entre partes totalmente independientes, las disposiciones del convenio se aplican sólo a este último importe, mientras que el exceso pagado se somete a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado.

En cuanto a los incrementos de patrimonio obtenidos por la enajenación de los derechos de la propiedad industrial, el artículo 13 del modelo distingue entre los que proceden de los bienes inmuebles y de cualquier otro bien. Respecto de estos últimos, en los cuales debemos incluir los derechos de la propiedad industrial, son gravados en el Estado donde resida el transmitente. Los convenios suscritos por España siguen este modelo.