

## S U M A R I O

|                     |   |
|---------------------|---|
| <b>PRESENTACION</b> | 9 |
|---------------------|---|

### ESTUDIOS

|                                                                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| LAS PYMES EN EL IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES.<br>Antonio Cayón Galiardo.                                                                                  | 17  |
| LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL<br>185/1995, DE 14 DE DICIEMBRE, Y SU INFLUENCIA<br>SOBRE LA POTESTAD TARIFARIA.<br>César García Novoa.        | 53  |
| NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL.<br>Tomás Marcos Sánchez.                                                                                | 77  |
| EL INCUMPLIMIENTO DEL REPERCUTIDO EN EL IVA Y EN LOS<br>IMPUESTOS ESPECIALES.<br>Germán Orón Moratal.                                                   | 115 |
| LA SUSPENSIÓN DE LAS LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS<br>SIN GARANTÍAS: DOCTRINA DEL TRIBUNAL<br>SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA.<br>Antonio Velasco Garrido. | 135 |

### LEGISLACIÓN

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| CRÓNICA LEGISLATIVA<br><i>Disposiciones fiscales aparecidas durante el período enero-marzo 1997.</i> | 151 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

### JURISPRUDENCIA

|                                                                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| STS de 18-12-96. Prescripción de la obligación tributaria por la interrupción de las actuaciones inspectoras por más de seis meses.              | 165 |
| STSJ Canarias de 3-10-96. Período transitorio para la deducibilidad en el IGIC de las cuotas soportadas en virtud del Arbitrio Insular del Lujo. | 168 |
| STSJ Canarias de 14-11-96. Naturaleza de los recargos del art. 61.2 LGT, según redacción dada por la Ley 10/1985.                                | 171 |
| STSJ Extremadura de 23-10-96. Necesidad de notificación del IBI. Consecuencias fiscales de la alteración jurídica de la empresa.                 | 173 |

|                                                                                                                                                                |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| STSJ Galicia de 24-7-96. Efectos de la declaración de nulidad de los Reglamentos.                                                                              | 175 |
| STSJ La Rioja de 23-10-96. Tasación pericial contradictoria. Posición del juez y del perito.                                                                   | 177 |
| STSJ Madrid de 26-10-96. Facultad de la Administración para comprobar valores fijados legal o administrativamente.                                             | 179 |
| STSJ Madrid de 31-10-96. Incompetencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para conocer de los actos de repercusión de las retribuciones en especie. | 181 |
| STSJ País Vasco de 30-7-96. Improcedencia de liquidación de intereses mientras se considere suspendida la eficacia de la deuda.                                | 183 |
| STSJ Valencia de 23-7-96. Exención del IS para las entidades públicas por los rendimientos sujetos a retención.                                                | 186 |
| RETEAC de 19-6-96. Tributación de entidades exentas por los rendimientos derivados de Letras del Tesoro.                                                       | 188 |
| RETEAC de 10-7-96. Regularización de la situación fiscal teniendo en cuenta que las diferencias con la Administración son interpretativas.                     | 190 |

## UNIÓN EUROPEA

### JURISPRUDENCIA

|                                                                                                                                                         |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| STJCE de 24-10-96. IVA. Sexta Directiva. Devolución del Impuesto.                                                                                       | 197 |
| STJCE de 24-10-96. IVA. Cupones de descuento para promoción de ventas.                                                                                  | 199 |
| STJCE de 5-12-96. IVA. Deducción del Impuesto. Requisitos de las facturas.                                                                              | 201 |
| STJCE de 24-10-96. IVA. Igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas por los sujetos pasivos entre Estados miembros. | 203 |
| STJCE de 12-12-96. Derechos de aduana. Recaudación a posteriori de los derechos de aduana sobre determinadas importaciones.                             | 204 |
| STJCE de 14-1-97. Arbitrio Insular. Devolución del Arbitrio percibido por el servicio de aduanas con motivo de la importación de diversas mercancías.   | 206 |
| STJCE de 23-1-97. Principios de Derecho Comunitario. Proporcionalidad en que deben inspirarse las sanciones                                             | 208 |

### Documentos

|                                                                                                                                     |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA. INFORME SOBRE LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS.<br>Comisión de las Comunidades Europeas. | 211 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

Revista  
Técnica  
Tributaria

E S T U D I O S

## LAS PYMES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**Antonio Cayón Galiardo**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF.*

### SUMARIO

#### **I- LAS PYMES COMO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.**

- A.- El régimen general y el régimen especial.*
- B.- El contenido del régimen especial.*

#### **II- DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL RÉGIMEN.**

- 1.- La definición en función del importe neto de la cifra de negocios. 2.- La aplicación a los grupos de sociedades. 3.- Las empresas pertenecientes a un grupo familiar. 4.- La aplicación a las personas físicas. 5.- La aplicación a las entidades del art 10 de la LIRPF. 6.- Aplicación a las actividades profesionales.*

#### **III- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.**

- A.- Artículo 123.- Libertad de amortización.*
  - 1.- Elementos susceptibles de ser amortizados libremente. 2.- La creación de empleo. 3.- Incumplimiento de los requisitos. 4.- Comienzo de las dotaciones a la amortización. 5.- Cuantía máxima del incentivo. 6.- Incompatibilidades de la libertad de amortización. 7.- Transmisión de los elementos amortizados. 8.- Aspectos contables.*
- B.- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.*
  - 1.- Elementos susceptibles de amortización. 2.- Cuantía de amortización.*
- C.- Amortización del inmovilizado material nuevo.*
  - 1.- Elementos susceptibles de amortización. 2.- Localización de la inversión. 3.- Cuantía de amortización. 4.- Compatibilidad con otros regímenes.*
- D.- Dotación por posibles insolvencias de deudores.*
  - 1.- Determinación de los deudores existentes sobre los que se aplica la provisión. 2.- Cuantía de dotación. 3.- Régimen transitorio.*
- E.- Exención por reinversión.*
  - 1.- Elementos susceptibles de acogerse a la exención por reinversión. 2.- Requisitos para obtener la exención. 3.- Cuantía de la exención. 4.- Aspectos temporales. 5.- Diferencias con el régimen general del artículo 21 de la Ley. 6.- Desarrollo reglamentario.*
- F.- Amortización de elementos adquiridos mediante Contratos de arrendamiento financiero.*

#### **IV- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN EL TIPO DE GRAVAMEN.**

#### **V- VALORACIÓN DEL TEMA.**

## E S T U D I O S

**I.- LAS PYMES COMO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.**

Una de las novedades más destacables que ha incorporado al Impuesto sobre Sociedades la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ha sido la de establecer un régimen fiscal aplicable a las empresas que denomina de reducida dimensión.

Son muchos los argumentos que se han esgrimido en los últimos años en favor de las pequeñas y medianas empresas que requieren una adaptación de las leyes civiles, mercantiles y, también, fiscales para que puedan vencer las limitaciones derivadas de su tamaño, sea este medido en función del patrimonio, del volumen de ventas o del número de trabajadores, y de este modo entren en los mercados en condiciones de competitividad con las grandes empresas.

Nuestra legislación se había hecho eco anteriormente de esta preocupación tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el de Patrimonio, como posteriormente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aportación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cierra, por ahora, esta tendencia a la protección de estas empresas que, por no ser ni un sector económico diferenciado ni ofrecer unos rasgos comunes en sus problemas y estructuras, tendrá siempre un tratamiento fiscal difícil de adecuar a cada exigencia en particular.

**A.- El régimen general y el régimen especial.**

El deseo codificador de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha traído a su seno la casi totalidad de los regímenes especiales del impuesto y dentro de ellos el de estas empresas denominadas de "reducida dimensión".

Esta ubicación en un mismo texto de aquellas especialidades se señala en la exposición de motivos de la Ley como una de las metas del legislador. Dice así el texto:

"La incorporación de un solo texto legal al conjunto de los regímenes especiales por el Impuesto sobre Sociedades, excepción hecha de los referentes a las sociedades cooperativas y a determinadas entidades no lucrativas debido a sus especiales características, constituye también una de las metas de la reforma del Impuesto sobre Sociedades que tiene cumplida satisfacción en la presente Ley."

Por ello la primera tarea que hemos de realizar consiste en la determinación del significado de lo que es un régimen especial en cuanto a sus relaciones con el régimen general del Impuesto.

Tres ideas deben ser resaltadas a este efecto:

En primer lugar el hecho de que el régimen definido en la Ley sólo refleja una regulación muy reducida y fragmentaria para esta clase de empresas, por esto hemos de recordar que los preceptos del régimen general serán de aplicación directa en lo no con-

templado en la norma especial y subsidiariamente aplicables en los aspectos regulados dentro del Título VIII, Capítulo XII.

Esta situación normativa está expresamente prevista en el artículo 65 que afirma:

"1. Son regímenes tributarios especiales los regulados en el presente título, sea por razón de la naturaleza de los sujetos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

2. Las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en el presente título."

La segunda idea se refiere a que cuando las normas dictadas para este régimen especial regulen algún beneficio o materia que tenga su paralelo en el régimen general, en este caso no podremos incorporar supletoriamente estas disposiciones si se desprende una voluntad legislativa de favorecer a las empresas de reducida dimensión mediante el establecimiento de condiciones más ventajosas en su régimen especial. En estos casos hemos de entender que estamos en presencia de beneficios de diferente tratamiento fiscal según el sujeto pasivo se califique o no como empresa de reducida dimensión.

La tercera cuestión previa se refiere a la posibilidad de simultanear este régimen especial con cualquiera otro de los contemplados en la Ley o fuera de ella, siempre, es evidente, que no exista una prohibición o límite expreso en contrario.

La Ley no lo prohíbe, ni de su espíritu se puede obtener una respuesta en favor de la incompatibilidad entre los diferentes sistemas que en ella se incluyen.

Finalmente hemos de señalar que, anticipando contenidos, este régimen especial para empresas de reducida dimensión, dada la estructura reducida de las empresas españolas, se va a convertir en el régimen más generalizado de aplicación en la práctica.

### *B.- El contenido del régimen especial.*

Otra cuestión preliminar a examinar es el hecho de que la ley califica a este régimen de tributación como un sistema de beneficios fiscales. Dice así la exposición de motivos:

"También debe destacarse la incorporación de un conjunto de incentivos fiscales en favor de las empresas de reducida dimensión."

Estos beneficios se concretan en: tres normas relativas a amortizaciones aceleradas de ciertos elementos patrimoniales - algunas ya preexistentes en nuestro derecho desde 1993-, a una exención por reinversión y a la admisión de una dotación global para prevenir posibles insolvencias de deudores.

## E S T U D I O S

Todos estos incentivos se concentran en la base imponible que habrá de ser objeto de correcciones extracontables para registrar las variaciones que procedan en consecuencia.

De esta conceptualización de beneficio o bonificación se desprende el dato de que su aplicación e interpretación serán de aplicación restrictiva al tenor de la LGT.

Finalmente hemos de señalar que la preocupación por las empresas de reducida dimensión se ha expresado también a la hora de redactar las leyes de medidas de política fiscal y de Presupuestos Generales del Estado para 1997, introduciendo nuevos incentivos que se reflejan en este caso en el tipo de gravamen y que también examinaremos.

### **II- DELIMITACIÓN SUBJETIVA DEL RÉGIMEN.**

La determinación del ámbito de aplicación de este régimen especial de las empresas de reducida dimensión obliga a definir lo que la Ley entiende como PYMES.

Existen varios criterios utilizables para definir a este grupo de empresas:

- i.- Las empresas familiares.- que se delimitan en atención a la posesión por un grupo familiar de la mayoría de los derechos de voto o de participaciones en la cifra de capital.
- ii.- El número de trabajadores.- criterio que define como medianas empresas a aquellas que tienen menos de 500 trabajadores y como pequeñas empresas a las que emplean a menos de 9 trabajadores. Aunque la primera cifra está en proceso de revisión.
- iii.- El volumen de operaciones.- criterio que se delimita en atención a la cifra de ventas o negocio cuando no sobrepase una determinada cantidad.

Este último criterio ha sido normalmente utilizado en la imposición directa y más especialmente en el IRPF para determinar el ámbito de aplicación de los sistemas objetivos de estimación de bases imponibles.

- iv.- Otros criterios empleados en la Ley de Sociedades Anónimas para presentar balance abreviado, estructura patrimonial, etc.

#### *1.- La definición en función del importe neto de la cifra de negocios.*

En la Ley del Impuesto sobre Sociedades el criterio seguido ha sido este último, estableciéndose que:

“Artículo 122. Ambito de aplicación: cifra de negocios.

1. Los incentivos fiscales establecidos en el presente capítulo se aplicarán siempre que el **importe neto** de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 250 millones de pesetas.

Cuando el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

Cuando la entidad fuere de nueva creación el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo."

Procederemos a comentar este precepto.

a.- La determinación cuantitativa de la cifra de negocios.

El límite señalado en la Ley es el de una suma inferior a 250 millones de pesetas como importe neto de la cifra de negocios en el periodo.

Aunque este precepto ha sido criticado por estimarse demasiado reducida la cuantía legalmente establecida, sólo nos importa ahora indicar que lo que deba entenderse por "**importe neto de la cifra de negocios**" no es algo definido en la Ley del Impuesto.

Para encontrar un criterio legal hemos de acudir tanto al artículo 191 de TR de la Ley de Sociedades Anónimas como a las normas de la contabilidad, en las que encontramos la Resolución del ICAC de 16 de mayo de 1991<sup>1</sup> en la que se define como:

"la agregación de las ventas y prestaciones de servicios y se minorará por el importe de las devoluciones y rappels sobre ventas".

Es decir, y para pormenorizar en detalle, esta cifra se obtiene de la suma de las ventas y prestaciones de servicios realizadas a terceros que, retribuidas en dinero o en especie, se realicen en la actividad ordinaria de la empresa.

No se incluyen:

.- las subvenciones (excepto las que se entreguen en función de las unidades de producto vendidas y que forman parte del precio de la venta).

.- ni los productos consumidos por la empresa ni los servicios realizados para sí misma.

.- ni los ingresos financieros derivados de las ventas a plazos.

---

<sup>1</sup>Invocada por Isidoro Martín Dégano ("Comentarios a la Ley del Impuesto de Sociedades" Ed Mc Graw Hill. Madrid 1996. pág 336.)

## E S T U D I O S

.- ni el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los Impuestos Especiales que correspondan al fabricante o importador.

De aquella cifra se deducen las devoluciones de ventas, los rappels sobre ventas y los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de ingresos.

b.- El ejercicio de referencia.

La segunda cuestión a examinar nos remite a la Ley en cuanto señala que el ejercicio que servirá de base para decidir la aplicación de estos beneficios será "el período impositivo inmediato anterior", salvo que la empresa inicie su actividad en cuyo caso éste será este el de referencia.

Por consiguiente carece de importancia cuál sea la cifra de negocios en el período en el que una empresa tenga la calificación señalada, pues lo determinante es el ejercicio anterior.

El motivo por el que se fija el ejercicio anterior como período de referencia consiste en la mayor seguridad que se consigue de este modo, pues así las empresas conocerán al inicio de cada uno cuál es el régimen jurídico aplicable a sus inversiones, pudiendo planificar los costes fiscales derivados de ello. <sup>2</sup>

Prevé la Ley también el supuesto en el que este ejercicio de referencia sea un ejercicio de duración inferior al año. En este caso la fijación de la cifra antes citada se obtendrá por medio de la elevación al ejercicio anual de las operaciones realizadas en el período inferior. El cálculo se llevará a cabo por una simple regla de proporcionalidad sin que quepa hacer extrañas consideraciones sobre interpretaciones posibles sobre esta norma.

Por otra parte y dado que la Ley prevé que, cuando la empresa inicie su actividad, este ejercicio inicial será el de referencia para determinar el importe neto de la cifra de negocios, este conocimiento previo de su régimen fiscal no existirá, pues hasta la finalización del mismo no podrá tener certeza sobre su volumen de negocios.

Sin embargo no resulta tan clara la interpretación de la forma de fijar aquella cifra cuando la entidad fuere de nueva creación, pues en este caso la Ley no contempla la posibilidad de que, cuando se inicie la actividad mediado un período, se eleve al año

---

<sup>2</sup> Así lo fundamenta en la "Guía del Impuesto sobre Sociedades" J. A. López-Santacruz. Ed CISS . Madrid 1996, pág 913).

Antonio Cayón Gallardo

la cifra de negocios de este primer ejercicio. A nuestro juicio y dada la redacción literal del precepto no cabe elevar al año, en este caso, la cifra del volumen de operaciones.<sup>3</sup>

Es importante advertir que la totalidad de los beneficios fiscales, en principio se mantendrán durante los ejercicios posteriores siempre que las condiciones para su obtención se hayan consolidado en el ejercicio anterior, aunque en cada caso se haya de estar a lo concretamente establecido para cada incentivo.

Una vez examinadas las condiciones que han de concurrir en una empresa para que sean aplicables los incentivos que después expondremos, hemos de examinar algunos casos especiales que plantean problemas a la hora de otorgarles la calificación legal de empresas de reducida dimensión.

## *2.- La aplicación a los grupos de sociedades.*

Con el fin de evitar conductas elusorias del impuesto, el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades continúa haciendo una mención especial a los grupos de sociedades:

"2. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.....

A los efectos de lo dispuesto en este apartado se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los contemplados en la sección 1ª del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre."

El mencionado artículo del Código de comercio se refiere a la obligación de presentar las cuentas anuales y la memoria consolidadas y sólo indirectamente describe los supuestos de sociedades vinculadas o pertenecientes a un grupo.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Según la Ley son circunstancias determinantes del ejercicio inferior al año según el artículo 24.

a) La extinción de la entidad.

b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero.

3. El período impositivo no excederá de doce meses.

<sup>4</sup> En virtud del artículo 42 del Código de comercio esta obligación surgirá cuando siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a esta en alguno de los siguientes casos:

a.- posea la mayoría de los derechos de voto. (se añadir a los derechos de voto de la dominante los que posean las dominadas)

b.-tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c.- pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

## E S T U D I O S

En conclusión tenemos que cuando el grupo supere la cifra de negocios de 250 millones ninguna sociedad, individualmente, será considerada como de reducida dimensión, sea cual fuese su volumen de negocios en particular.

### *3.- Las empresas pertenecientes a un grupo familiar.*

La fijación del límite de cifra neta de negocios opera también para las sociedades o grupos de sociedades, en los términos del artículo 42 del Código de comercio, que estén vinculadas entre sí por medio de uno o varios socios que sean personas físicas cuando entre ellos existan vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive

Textualmente reza la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

*"Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio."*

Hay que señalar que la extensión a las personas físicas que tengan los grados de parentesco antes mencionados tiene también un claro contenido antielusorio del Impuesto.

Aunque la Ley no lo afirma expresamente, algunos autores entienden que, si la persona o personas físicas que están vinculadas con las sociedades de que se trate, desarrollan actividades empresariales, el importe de su cifra de negocios habrá de computarse a efectos de determinar la cifra de negocios del grupo.

Esta interpretación, a nuestro entender, carece de fundamento en el texto de la Ley.

---

*d.- haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatos anteriores Este supuesto no dará lugar a consolidación si la sociedad cuyos administradores hayan sido nombrados está vinculada a otra en algunos de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.*

*2.- A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se añadirán a los derechos de voto de la sociedad dominante los que correspondan a las sociedades dominadas por esta, así como a otras personas que actúen en su propio nombre, pero por cuenta de alguna otra de aquellas.*

*Y a efectos del RD 1815/1991 de 20 de diciembre, se dispone lo mismo que en el art 42 del C de C. con este añadido:*

*"Art 2.2. Se entiende por sociedades dominadas o dependientes aquellas que se encuentren en relación a la dominante en alguno de los supuestos establecidos en los apartados a) y d) del número anterior, así como a las sucesivamente dominadas por estas, cualquiera que sea su forma jurídica y su domicilio social."*

Antonio Cayón Galiardo

#### *4.- La aplicación a las personas físicas.*

Dado que, en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la determinación de los rendimientos derivados de actividades empresariales y profesionales son de aplicación, en régimen de estimación directa, las normas del Impuesto sobre Sociedades, hemos de entender que el régimen aquí analizado será también de aplicación a las empresas de carácter individual, cuando reúnan los requisitos legalmente establecidos.

Aunque el argumento no requiere excesivas justificaciones, es preciso hacer referencia a la proclamación que se hace en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en toda la documentación antecedente a la misma, acerca del principio de neutralidad. Así, en la exposición de motivos se afirma:

“En lo que atañe a la evolución de la doctrina hacendística jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno, cabe señalar la preponderancia de las elaboraciones teóricas y modificaciones normativas con fundamento y justificación en el principio de neutralidad.

Por fin, la construcción de una estructura tributaria que alcance mayores grados de neutralidad es un objetivo de la máxima importancia que, por sí solo, justificaría el impulso legislativo tendente a la reforma del Impuesto sobre Sociedades.”

Es evidente que esta invocación al principio de neutralidad encierra una llamada a la ruptura con el mismo principio, lo que se produce a consecuencia del mismo régimen que estudiamos pues discrimina en favor de las empresas de reducida dimensión aunque con los fundamentos ya examinados.

Por otra parte, como después veremos, no es posible hacer una aplicación general de todos los beneficios fiscales que se han implantado de cara a las empresas que adopten forma societaria, pues en relación con los tipos de gravamen las diferencias persisten y se amplían.

#### *5.- La aplicación a las entidades del art 10 de la LIRPF.*

Dado que se ha de admitir la extensión de este régimen a las empresas propiedad de personas físicas, también hemos de plantearnos su posible aplicación a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades del art 33 de la LGT cuando realicen actividades empresariales.

Sin entrar ahora en la polémica sobre la naturaleza de las sociedades civiles que desarrollen estas actividades, lo cierto es que en todos estos casos estamos ante una disposición expresa de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece la atribución de las rentas a los socios o comuneros, etc, disposición que ha sido íntegramente reproducida en la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

## E S T U D I O S

De la dicción literal de las dos Leyes se desprende la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de estas entidades y sociedades civiles.

A mayor abundamiento tenemos el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en el que al enumerar los sujetos pasivos establece:

"1. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles....."

De esta norma podemos concluir que las sociedades civiles se excluyen expresamente de la calificación de sujetos pasivos, por lo que se deben entender excluidas con mayor razón las demás entidades sin personalidad ya que tampoco se citan expresamente entre las enumeradas en este precepto.

La cuestión en concreto que ahora corresponde plantear es la forma en que hemos de determinar la aplicación del límite de los 250 millones de importe neto de la cifra de negocios, pues puede entenderse que debe operar respecto de la entidad de que se trate, unitariamente considerada, o que el límite actuará respecto de cada socio o comunero individualmente.

La cuestión se centra, en definitiva, en la interpretación que debe darse a la expresión "atribución de rentas a los partícipes o socios" ya que, si estos son personas físicas, las rentas obtenidas tendrán la calificación correspondiente de rentas empresariales, etc.

A este efecto, en los comentarios de la Obra CISS a la Ley del impuesto<sup>5</sup>, la solución que se propone sigue la argumentación que ahora resumimos:

La expresión rentas, a su juicio, se puede entender de dos formas diferentes:

- a.- como flujo de ingresos y gastos que deben imputarse a cada socio para que en su régimen fiscal concreto se determine el rendimiento.
- b.- como renta neta a imputar a cada socio para que se integre en sus rendimientos y finalmente en su base imponible.

Estos autores estiman que en nuestra legislación la solución dada es la segunda, puesto que en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se encuentran preceptos que regulen la forma en que se realiza la determinación del importe neto del rendimiento, y, a mayor fuerza, porque el artículo 23 del RD 1841/1991 de 30 de diciembre (Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) declara

---

<sup>5</sup> Véase el VOL III\*

aplicable el método de estimación objetiva a estas entidades con independencia de los socios.

Es decir que, a juicio de estos autores, la cifra neta de negocios se determinará en relación la sociedad civil o la entidad sin personalidad jurídica con independencia de sus socios o partícipes y solo cuando se cumplan en ella los requisitos del artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades será de aplicación este régimen especial.

No obstante ello, entendemos, sostener que una sociedad civil con 1000 millones de cifra neta de negocios y cinco socios, a partes iguales, pueda considerarse como un empresa de reducida dimensión, sin embargo de la interpretación de la Ley es lo que se desprende.

Son varias las razones para entenderlo así.

Literalmente la Ley se refiere a "empresas" de reducida dimensión, y ello nos permitiría considerar que dentro de este término se pueden incluir las empresas que no tengan personalidad jurídica propia. Sin embargo, salvo en el artículo 122 de esta Ley, en los restantes preceptos reguladores de este régimen especial, la referencia es siempre a los "sujetos pasivos" y ya expusimos que no tienen esta consideración ni las sociedades civiles ni las entidades del artículo 33.

Debido a ello la cuestión debe resolverse desde la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que tampoco los citados entes son sujetos pasivos. Y dentro de esta normativa no creemos que sea un argumento de gran solidez la invocación a una disposición reglamentaria dictada para el régimen de estimación objetiva en el que la deslegalización normativa ha sido criticada frecuentemente.<sup>6</sup>

#### *6.- Aplicación a las actividades profesionales.*

Una última reflexión es necesaria respecto del alcance que se puede dar a la expresión "empresas" dado que en determinados impuestos la diferenciación entre actividades empresariales y actividades profesionales ha traído consecuencias en cuanto a su régimen tributario.

A este efecto entendemos que el empleo de este término no trata de encerrar ninguna delimitación sobre el campo de aplicación del régimen que estamos analizando.

---

<sup>6</sup> Es cierto que la determinación de la cifra de negocios para cada socio, separadamente del conjunto, puede llevar a situaciones que causen perplejidad, sin embargo, a falta de un criterio más convincente y sin conocer el desarrollo reglamentario (actualmente en anteproyecto), puede pensarse que el beneficio añadido que obtuvieran las personas físicas integradas en una sociedad civil o en la entidad de que se trate se compensaría inmediatamente con la diferencia de tipos de gravamen existente entre los dos impuestos, no causándose grave daño al principio de neutralidad, solución esta que podría también resolverse entendiendo que para determinar el importe neto de la cifra de negocios de cada socio o partícipe se podrían tener en cuenta las actividades empresariales desarrolladas por cada uno y que fuesen independientes de la realizada por medio de la sociedad o entidad.

## E S T U D I O S

La explicación es debida al hecho de que las empresas de reducida dimensión no constituyen un sector económico (artesanado, alta tecnología, etc. son actividades que se enmarcan dentro del concepto llamado "pequeña y mediana empresa"), ni una forma jurídica específica, ni un objeto social concreto.

La naturaleza de la actividad es, en este caso, intrascendente a efectos de su calificación y de la aplicación del régimen previsto en la Ley.

Por otra parte, como expusimos anteriormente, si bien en algún momento se emplea el término "empresas", a lo largo de los artículos 123 y siguientes la única referencia que se hace es a los "sujetos pasivos". Por ello no creemos que pueda excluirse ninguna actividad, ni empresarial ni profesional, del ámbito de estos incentivos fiscales, así se puede deducir también de la doctrina consultada en la que no se cuestiona por ningún autor la inclusión de las actividades no estrictamente empresariales.

### **III.- INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE.**

Como habíamos señalado al comienzo de estas páginas, procederemos al examen de cada uno de los incentivos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que tienen una incidencia en la determinación de la base imponible.

#### **A.- ARTÍCULO 123. LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN.**

En principio hemos de anotar que la libertad de amortización establecida en los Reales Decretos Leyes 7/1994 y 2/1995 se contempla con carácter definitivo y estable y de forma parecida a como se reguló en aquellas normas.

La idea nuclear de esta bonificación consiste en la posibilidad de amortizar libremente determinados elementos adquiridos por la empresa cuando al mismo tiempo se genere empleo en cierto periodo de tiempo inmediato a aquella adquisición.

Quizá su fundamento estriba en el hecho comprobado de la mayor capacidad de las empresas de reducida dimensión para crear empleo y para mantenerlo en circunstancias adversas.

La libertad de amortización que se predica como incentivo para estas empresas consiste en una mera dilación en el pago del impuesto<sup>7</sup> y aunque este beneficio no es exclusivo para estas empresas pues en el artículo 11 también se contemplan otros supuestos la libertad de amortización, la establecida para las empresas de reducida dimensión se vincula a la creación de empleo.

---

<sup>7</sup> Véase "El nuevo Impuesto sobre sociedades" J.A. Sánchez Galiana y otros. Ed. Aranzadi 1996, pág 364.)

### *1.- Elementos susceptibles de ser amortizados libremente.*

Los requisitos que han de reunir los elementos susceptibles de libre amortización son los siguientes:

#### a.- Elementos del inmovilizado material nuevos.

Es este el requisito principal para la aplicación de este régimen de amortización.

La condición de que sean "nuevos", se entenderá cumplida cuando los elementos entren en funcionamiento por primera vez.

Se exige además que han de ser puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones exigidas para ser de reducida dimensión.

El momento determinante de la puesta a disposición se podrá acreditar por cualquier medio de prueba, especialmente por los documentos públicos o privados en los supuestos del art 1227 del C.c. Hemos de recordar a este efecto el valor probatorio de los libros de contabilidad tanto propios como de terceros.<sup>8</sup>

#### b.- Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra.

Además de los adquiridos a terceros, se admite también esta modalidad de adquisición, si bien se especifica que este contrato ha de estar suscrito en el período impositivo en el que la empresa sea de reducida dimensión y siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

La única explicación posible para que se siga exigiendo que la puesta a disposición de la empresa se realice dentro de los doce meses siguientes a la suscripción del contrato puede residir en el precedente ya señalado de este precepto, en el que dado su carácter temporal y excepcional se imponía este requisito para obtener los efectos queridos en un corto espacio de tiempo.<sup>9</sup>

#### c.- Los elementos del inmovilizado material contruidos por la propia empresa.

Para este caso nada dice la Ley respecto del periodo en el que se han de entender producidas las condiciones exigidas para la aplicación del incentivo, pudiendo enten-

---

<sup>8</sup> La discusión sobre el valor probatorio no está cerrada, pues existen opiniones que la asimilan a una declaración extrajudicial que sólo hace prueba contra quien la realiza, mientras que otros le otorgan la presunción de certeza que le confiere la legislación mercantil en cuya virtud la prueba en contrario debe realizarla la Administración tributaria.

Hemos de matizar que esta presunción de certeza sólo es eficaz si la contabilidad se lleva según las exigencias del C de c., es decir con respeto a las formas externas -libros, registros, etc- y al derecho contable material - conjunto de reglas referentes a la confección del Balance y a la cuenta de resultados

<sup>9</sup> Véase Díaz-Arias Ed. Gaceta Fiscal SA.Madrid 1996 pág. 264.

## E S T U D I O S

derse que será el momento en el que se encuentren totalmente contruidos aunque tampoco se descarta por algunos autores que pueda referirse al momento en el que se inicie la construcción.

Tampoco se especifica en la Ley el periodo en el que se puede practicar la libertad de amortización y deberemos entender, ante este silencio, que la libertad de amortización se puede practicar desde su entrada en funcionamiento, dado que esta es la norma que genéricamente establece la Ley del Impuesto.

d.- Elementos del inmovilizado material nuevos objeto de un contrato de arrendamiento financiero, a condición de que se ejercite la opción de compra.

La inclusión de este inciso es nuevo en esta Ley ya que en sus precedentes no se contemplaba esta posibilidad.

Tampoco la Ley se pronuncia sobre el momento en el que se entiende realizada la inversión ni sobre el momento en que se entiende que procede la amortización libre. Si aplicamos la norma general hemos de entender que será la fecha de la entrega la que determina el momento de la inversión y por tanto el periodo de referencia para determinar si la empresa reúne las condiciones para ser calificada como de reducida dimensión.

Respecto al momento en el que se puede amortizar libremente, y en ausencia de un criterio diferente, se debe aplicar la norma general señalada anteriormente.

e.- Diferencia con los Reales Decretos-Leyes 7/1994 y 2/1995.

A diferencia de lo que se establecía en aquellas disposiciones en las que los nuevos elementos adquiridos deberían estar afectos a las actividades empresariales del sujeto pasivo, hemos de recordar que este requisito no se exige en este caso.

## *2.- La creación de empleo.*

La libertad de amortización se supedita a que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en los que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Hemos de destacar que el incremento de plantilla se ha de realizar en los 24 meses siguientes al periodo en que entren en funcionamiento los bienes adquiridos, con independencia del momento de su adquisición a que hicimos referencia anteriormente.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Antonio Cayón Galiardo

Es decir, la Ley no hace referencia a la clase de contrato que se haya realizado por lo que no se pueden excluir ni los temporales, en prácticas, etc.

Para los contratos en que la jornada sea inferior a la jornada completa debe determinarse la proporción respecto de esta para concretar el incremento de plantilla.

Este incremento se deberá mantener durante los 24 meses siguientes.

### *3.- Incumplimiento de los requisitos.*

Según el texto de la norma "En el supuesto de que se **incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes.**"

El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación. Hemos de observar que a partir del incumplimiento de este deber procedería ya la aplicación de la sanción correspondiente.

Esta forma de inaplicar las sanciones en caso de incumplimiento de las condiciones exigidas se deriva del hecho de que sólo al final de 48 meses desde la entrada en funcionamiento de los elementos adquiridos se puede conocer si se han cumplido los requisitos de creación de empleo, y solo en este momento se podrá regularizar la situación y rectificar en su caso las amortizaciones aplicadas.

La amortización a aplicar en este caso será la que corresponda a cada elemento según su naturaleza y la forma de contrato (v.g. leasing, etc.) mediante el que se haya adquirido el elemento patrimonial.

Finalmente hemos de advertir que no se exige una correlación entre el incremento de plantilla y el destino o función del bien que se adquirió y se amortiza libremente.

### *4.- Comienzo de las dotaciones a la amortización.*

La norma dictada con carácter general indica que la libertad de amortización será aplicable desde la entrada en funcionamiento de los elementos que puedan acogerse a la misma.

Esta posibilidad de que dispone la empresa a su libre opción deberá ser medida para no encontrarse en la necesidad de deshacer las amortizaciones incorrectamente practicadas por incumplimiento de los requisitos exigidos, aunque no se aplicarán sanciones por este hecho.

## E S T U D I O S

La amortización podrá practicarse no solo en el ejercicio económico en que entren en funcionamiento sino en uno posterior. La única cuestión problemática que se suscita será la de la forma de realización de los ajustes extracontables respectivos.

*5.- Cuantía máxima del incentivo.*

Dado que el incentivo tiene por objeto fomentar las inversiones y generación de empleo (sin estricta conexión entre ambas) se exige una cierta adecuación entre el volumen de la inversión y el número de empleos generados. Por ello la Ley establece que:

“La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 15.000.000 de pesetas por el referido incremento calculado con dos decimales.”

Para determinarse el importe de la inversión se ha de estar a las normas de valoración que resulten de las normas generales del Impuesto, que respecto del inmovilizado material exigen su cómputo por el precio de adquisición o coste de producción. (Norma de valoración 16 del PGC).

Este importe será el límite máximo de amortización siempre que sea inferior al resultado de multiplicar el coeficiente de incremento de plantilla por los mencionados quince millones de pesetas.

En caso de que el coste de la inversión fuese superior al límite máximo de amortización admisible, el exceso de inversión sobre la cuantía que resulte de esta operación se podrá amortizar por cualquier otro sistema de los establecidos en la Ley con especial referencia a lo que se estudiará posteriormente al examinar el art 125 de esta Ley.

*6.- Incompatibilidades de la libertad de amortización.*

La libertad de amortización aquí contemplada es incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

a) La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.

Se trata de la bonificación contemplada en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> En este precepto se establece:

1. Tendrá una bonificación del 99 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas procedentes de la actividad exportadora de producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, de libros, fascículos y elementos cuyo contenido sea normalmente homogéneo o editado conjuntamente con aquellos, así como de cualquier manifestación editorial de carácter didáctico, siempre que los beneficios correspondientes se rein-

Antonio Cayón Galiardo

b) La reinversión de beneficios extraordinarios.

Se refiere esta limitación o incompatibilidad a la prohibición de practicar la libertad de amortización respecto de aquellos elementos que hayan sido adquiridos con el importe de beneficios extraordinarios o de reinversiones declaradas exentas.

La reinversión exenta se regula en el art 21 Ley del Impuesto sobre Sociedades, que a su vez esta desarrollado por el proyecto de Reglamento en la forma que se indicará posteriormente.

c.- Finalmente, también se declara incompatible con la exención por reinversión, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión."

Esta incompatibilidad se predica respecto de la exención regulada en el artículo 127 de esta Ley para estas empresas de reducida dimensión.

La incompatibilidad se plantea en dos vertientes:

a.- Prohibición de amortizar libremente las inversiones que hayan sido objeto de exención por reinversión.

Aunque después examinaremos este precepto, dado que esta exención por reinversión tiene establecido un límite en su cuantía, la cuestión que se puede plantear se refiere a si el importe de la reinversión que no ha gozado de exención puede ser amortizado libremente.<sup>11</sup>

En principio, creemos, se debe dar una respuesta afirmativa.

b.- Imposibilidad de declarar exentos por reinversión los importes percibidos en la transmisión de elementos que hayan sido objeto de esta libertad de amortización.

Ello se funda, según algunas opiniones, en el hecho de que con este sistema se obtendrían deducciones en la base superiores al importe total de la inversión global realizada por el contribuyente.

---

*viertan en el mismo período impositivo al que se refiere la bonificación o en el siguiente, en la adquisición de elementos afectos la realización de las citadas actividades o en cualquiera de los activos indicados en los artículos 34 y 35 de esta Ley.*

*Los elementos en los que se materialicen la reinversión no disfrutarán de la deducción prevista en los artículos 34 y 35.*

*La parte de la cuota íntegra derivada de las subvenciones concedidas para la realización de actividades a que se refiere este apartado no será objeto de bonificación.*

<sup>11</sup> La cuestión fue planteada en la obra "Guía del Impuesto sobre Sociedades" J. A. López-Santacruz. Ed. CISS . Madrid 1996, pág 928.

## E S T U D I O S

Esta cuestión la examinaremos en el apartado siguiente al tratar de la transmisión de elementos amortizados libremente.

*7.- Transmisión de los elementos amortizados.*

Puesto que el disfrute de este incentivo no requiere la permanencia de los elementos adquiridos en el patrimonio de la empresa durante un periodo de tiempo determinado, la Ley ha tenido que regular la transmisión de los bienes amortizados por este sistema. En este extremo se suscitan varias cuestiones interpretativas:

a.- Su compatibilidad con la exención por reinversión.

Acabamos de exponer que la Ley declara incompatible este incentivo de libre amortización con la exención por reinversión cuando se trate de elementos adquiridos con estas rentas, sin embargo la Ley compatibiliza la exención por reinversión respecto de las rentas que se obtengan en la enajenación de los elementos patrimoniales libremente amortizados. La Ley regula su aplicación de la siguiente forma:

“En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, únicamente podrá acogerse a la exención por reinversión la renta obtenida por diferencia entre el valor de transmisión y su valor contable una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.”

Como puede apreciarse directamente de la redacción de este texto, al integrarse en la base imponible el exceso de amortización libremente practicada sobre la amortización correspondiente, el resultado que se persigue es el de la permanencia del elemento en el patrimonio de la empresa durante el mayor plazo de tiempo posible para evitar que el beneficio se pierda. Con esta interpretación disintimos del criterio restrictivo de otras opiniones.

b.- la determinación de la renta susceptible de acogerse a la exención por reinversión.

Esta disposición en la que se hace referencia al "valor contable" nos indica que, obviamente, la amortización fiscalmente deducible practicada se debe realizar mediante ajustes extracontables. En este caso el valor contable no recogerá los excesos de amortización practicados.

El valor contable -valor neto contable- será el que resulte de restar al de adquisición o producción la amortización que procedería según tablas oficialmente aprobadas por el Ministerio.

Se **da aplicación así en este sistema de amortización a lo establecido en el art 11. 2º** de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que refiriéndose a los elementos que disfrutaban de libertad de amortización, establece:

Antonio Cayón Galiardo

"Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de la misma."

La Ley entiende que todas las amortizaciones dotadas libremente no se tendrán en cuenta a la hora de determinar la renta obtenida en la transmisión del elemento de que se trate, la consecuencia querida es impedir una transmisión de un elemento del inmovilizado que no lleve aparejada una reinversión de su producto, pues solo de esta forma se consigue ya que no evitar la tributación del incremento patrimonial, sí al menos diferir el pago del impuesto.

Por otra parte, y en relación con **la corrección por depreciación** monetaria nos remitimos al art 15.11º de la Ley en el que se establecen ciertos multiplicadores en corrección del gravamen nominal de las plusvalías.

Aunque la aplicación del multiplicador a las amortizaciones libremente practicadas no procede, hemos de entender que se habrá de llevar a cabo respecto de la amortización realizada según las tablas oficialmente aprobadas, corrigiendo así el efecto de la inflación sobre el valor neto contable y no sobre una parte del mismo.

Finalmente, en cuanto a los coeficientes a determina, la Ley 12 /1996 de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997 ha establecido:

Artículo 57. Coeficiente de Corrección monetaria para 1997.

Uno. Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante 1997, los coeficientes previstos en el artículo 15.11, a), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en función del momento de adquisición del elemento patrimonial transmitido, serán los siguientes<sup>12</sup> :

---

<sup>12</sup> Estos coeficientes se aplicarán según estas normas:

a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.

b) Sobre las amortizaciones correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se dedujeron.

Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

## E S T U D I O S

| Periodo de adquisición   | Coficiente |
|--------------------------|------------|
| Anteriores a 1/1 de 1984 | 1.851      |
| En el ejercicio 1984     | 1.681      |
| En el ejercicio 1985     | 1.553      |
| En el ejercicio 1986     | 1.462      |
| En el ejercicio 1987     | 1.392      |
| En el ejercicio 1988     | 1.330      |
| En el ejercicio 1989     | 1.272      |
| En el ejercicio 1990     | 1.222      |
| En el ejercicio 1991     | 1.181      |
| En el ejercicio 1992     | 1.154      |
| En el ejercicio 1993     | 1.140      |
| En el ejercicio 1994     | 1.119      |
| En el ejercicio 1995     | 1.074      |
| En el ejercicio 1996     | 1.023      |
| En el ejercicio 1997     | 1.000      |

---

*El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 11 del artículo 15 de la Ley 43/1995.*

*Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado 1.*

### 8.- Aspectos contables.

Aunque la Ley no hace ninguna mención al tema, es conveniente recordar que las cantidades que deberán contabilizarse como amortizables serán las que correspondan en virtud del PGC, registrándose las diferencias por esta libertad de amortización mediante los correspondientes ajustes extracontables negativos, que se considerarán como gastos deducibles en el ejercicio, con independencia de la amortización que proceda contablemente que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La diferencia del impuesto a pagar con la del que realmente se pague se contabilizará como "Impuesto sobre beneficio diferido".

### B.- LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN PARA INVERSIONES DE ESCASO VALOR.

Otro de los incentivos aplicables lleva el título de Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

Examinaremos su contenido con el método seguido anteriormente:

#### 1.- Elementos susceptibles de amortización.

Serán los que integren el inmovilizado material, a condición de que sean nuevos.

Al ser adquisiciones de escaso valor hemos de recordar que han de ser elementos amortizables, es decir su periodo de utilización ha de ser superior a un año.

Se exige además que su valor unitario no exceda de 100.000 pesetas.

Los elementos habrán de ser puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley. En este caso no es necesario que los bienes entren en funcionamiento pues basta con la mera puesta a disposición.

#### 2.- Cuantía de amortización.

La Ley reza textualmente que "hasta el límite de 2 millones de pesetas referido al período impositivo".

Esta redacción suscita dos dudas:

a).- Si los 2 millones se refieren al valor total de las inversiones de escaso valor o al límite máximo del total de amortizaciones a practicar por este concepto en el período impositivo.

Aunque en el caso en que se opte por amortizar la totalidad de los bienes adquiridos ambos límites coinciden, sin embargo, dado que se pueden realizar otras amortizaciones conforme a otro sistema sobre bienes que se integren en este precepto pero que no hayan sido objeto de libre amortización por impedirlo aquel límite de 2 millones, nos

## E S T U D I O S

inclinamos por considerar que la cuantía de 2 millones es el límite a la amortización libremente practicada en el ejercicio<sup>13</sup>.

b).-Si esta amortización sólo puede practicarse en el periodo en el que se hayan puesto a disposición del sujeto y siempre que en el periodo anterior se cumplan las condiciones del artículo 122, o si pueden practicarse en otros periodos siempre que la empresa tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

### C.- AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL NUEVO.

Este incentivo estaba ya previsto en el real decreto Ley 3/1993 de 26 de febrero de Medida Fiscales Urgentes.

#### 1.-Elementos susceptibles de amortización.

Son los que integran el inmovilizado material a condición de que sean nuevos, es decir se persigue el objetivo de incentivar inversiones. Para la calificación de "nuevos" nos remitimos a lo anteriormente expuesto.

Los elementos han de estar puestos a disposición del sujeto pasivo en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley.

En este caso no es necesario que los bienes entren en funcionamiento pues basta con la mera puesta a disposición.

Los elementos amortizables pueden ser tanto:

- a) Los adquiridos a terceros.
- b) Los contruidos por la propia empresa.
- c) Los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo siempre que su puesta a disposición sea dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo. (reminiscencia también del Real Decreto-Ley 3/1993).

#### 2.- Localización de la inversión.

La Ley no exige que la inversión se localice en territorio español. No obstante ello, algunos autores<sup>14</sup> entienden que el espíritu de la norma impone esta condición, opinión que no compartimos.

---

<sup>13</sup> Ello no está en contradicción con la interpretación de otros autores como la de Isidoro Martín Dégano (op cit pág 342), o en los "Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre Sociedades" de Price Waterhouse, Ed. Lex Nova, Valladolid. 1996. pág. 209, y también J.M. Díaz-Arias, op cit. pág. 248)

<sup>14</sup> Véase la obra CISS Vol. III\* 7 pág. 34

### 3.- *Cuantía de amortización.*

El límite se fija en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Con ello se introduce un importante incentivo que permite una deducción superior a la aceptada en las tablas oficiales sin la carga de la prueba del requisito de la efectividad.

Por otra parte la Ley establece que:

“La deducción del exceso de la cantidad amortizable resultante de lo previsto en el apartado 1 respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Con este precepto se autoriza la deducción fiscal de estas amortizaciones aceleradas aunque en la cuenta de pérdidas y ganancias solo se contabilizarán las amortizaciones procedentes según tablas, por lo que el exceso se deducirá como gasto contabilizándose mediante un ajuste extracontable negativo.

### 4.- *Compatibilidad con otros regímenes.*

El régimen de amortización que analizamos será compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales que puedan sujetarse a la misma.

Como ya se apuntó al examinar el artículo 123 de la Ley en el que se regula la libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo, este régimen resulta compatible con aquel en la parte de la inversión que haya excedido del límite resultante de aplicar los 15 millones por el coeficiente de incremento de plantilla.

### D.- *DOTACIÓN POR POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES (ART 126).*

El nuevo art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no admite las dotaciones globales para la cobertura de riesgos provenientes de insolvencias, modificando la situación preexistente en el Impuesto. (regulada en el anterior Reglamento). En cambio en este precepto que comentamos se establece una excepción a aquella norma al admitirse como gasto fiscalmente deducible una dotación global a este fin.

Dice así este precepto en el que se autoriza a una corrección de valor por posibles insolvencias:

“En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley, será deducible una dotación para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.”

## E S T U D I O S

De esta redacción es preciso analizar estas cuestiones:

*1.- Determinación de los deudores existentes sobre los que se aplica la provisión.*

Para conocer el alcance de esta expresión nos remitiremos a la misma Ley en la que se hace una delimitación negativa de los deudores sobre cuyos importes puede aplicarse la provisión.

A este efecto se establece que se excluyen de esta norma "Los deudores sobre los que se hubiere dotado la provisión por insolvencias establecida en el artículo 12.2 de esta Ley y aquellos otros cuyas dotaciones no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en dicho artículo."<sup>15</sup>

Es decir la Ley otorga un beneficio añadido respecto de las entidades sujetas al régimen general, dado que, con independencia de la dotación que se practique conforme al artículo 12, se podrá realizar esta provisión global para los restantes deudores.

---

<sup>15</sup> Para su enumeración nos remitimos al régimen general de las correcciones de valor por posibles insolvencias que está contemplado en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

*2. Serán deducibles las dotaciones para la cobertura de riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.*
- b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera o situaciones análogas.*
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.*

*No serán deducibles las dotaciones respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:*

- a) Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.*
- b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.*
- c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.*
- d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.*
- e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.*

*No serán deducibles las dotaciones para la cobertura de riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las dotaciones basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.*

*Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las dotaciones para la cobertura del citado riesgo.*

Antonio Cayón Galiardo

En opinión de algunos autores<sup>16</sup> se deberán considerar incluidos no sólo los clientes y otros deudores sino cualquier otro crédito como los documentados en obligaciones.

## *2.- Cuantía de dotación.*

Se considera gasto deducible hasta el 1 por 100 de la cifra de deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

Ahora bien, supuesto que se hayan realizado las dotaciones admitidas legalmente surgen dos problemas cuando contemplamos la situación a los largo de sucesivos ejercicios.

A este efecto hemos de distinguir dos situaciones posibles:

1.- La primera se refiere a aquellos periodos en los que la empresa mantenga su calificación de entidad de reducida dimensión pero en los que varíe el importe de los deudores no incluidos en el art 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, cuando el importe de deudores se haya incrementado respecto del ejercicio anterior se podrán realizar nuevas dotaciones a esta provisión hasta el límite del 1 por 100 de aquel, dando así cumplimiento a lo preceptuado en este artículo cuando dice que "el saldo de la provisión dotada no podrá exceder del límite citado del 1 por 100."

Pero en la situación inversa y examinando la operativa contable, deducimos que cuando en un periodo se produzca una reducción del importe de la cuenta de estos deudores, habrá que disminuir el saldo de la provisión e imputarse la diferencia como un mayor ingreso mediante un ajuste extracontable positivo. Ello con fundamento en la prohibición de que el saldo de la provisión no puede superar el 1 por 100 de la cuenta de deudores.

2.- La segunda cuestión se refiere a aquellos periodos en los que la empresa no mantenga su calificación de entidad de reducida dimensión.

A este efecto la Ley ha dispuesto que:

"Las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, efectuadas en los períodos impositivos en los que hayan dejado de cumplirse las condiciones del artículo 122 de esta Ley, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la provisión a que se refiere el apartado 1."

---

<sup>16</sup> Así lo entiende Díaz-Arias, *op. cit.* pág 254

## E S T U D I O S

Es decir, en este caso no podrán realizarse dotaciones nuevas a la provisión por insolvencias hasta que el importe de la dotación aquí admitida sea absorbida por las dotaciones efectuadas conforme a lo dispuesto con carácter general en el artículo 12 de la Ley.

### *3- Régimen transitorio.*

La disposición transitoria decimocuarta ha previsto la posibilidad de que existieran provisiones por insolvencias dotadas de forma global al amparo de la legislación anterior. A este efecto dispone:

"Saldo de la provisión para insolvencias amparada en el artículo 82 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre.

Los sujetos pasivos que a la entrada en vigor de la presente Ley tuvieran constituido un fondo para provisión de insolvencias mediante el sistema regulado en el apartado 6 del artículo 82 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre Sociedades, aplicarán su saldo a la cobertura de los créditos de dudoso cobro existentes en dicha fecha y el exceso, en su caso, a los que se vayan produciendo con posterioridad hasta su total extinción. Entretanto no serán deducibles las dotaciones que se efectúen para la cobertura de los citados créditos."

### *E.- EXENCIÓN POR REINVERSIÓN.*

Dentro del conjunto de incentivos establecidos en favor de estas empresas se establece una modalidad especial respecto del incentivo regulado en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Esta exención estaba ya prevista en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades ahora derogada, si bien en la vieja legislación se incluía, a juicio de los autores y entre otras diferencias, también la exención en caso de transmisiones lucrativas.

El incentivo a la reinversión se traduce en la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material a condición de reinversión.

Se contabilizará como ajuste extracontable.

El incentivo y sus diferencias respecto del establecido para el régimen general se puede examinar con este desglose:

#### *1.- Elementos susceptibles de acogerse a la exención por reinversión.*

Respecto de las empresas de reducida dimensión. serán aquellos elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas.

En el régimen general se incluyen: "elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorgue una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación."

El alcance es por consiguiente más reducido, en cuanto a esta exención, para las empresas de reducida dimensión.

## *2.- Requisitos para obtener la exención.*

Además de la necesaria calificación en el periodo en el que se cumplan las condiciones para considerarlas como empresas de reducida dimensión se exigen los siguientes:

### 1.- que la transmisión sea a título oneroso.

En este sentido se deben integrar todas las transmisiones que se realicen a título de compraventa, permuta e incluso las cantidades percibidas en concepto de indemnización por la pérdida de estos elementos patrimoniales.

### 2.- que los elementos estén afectos a explotaciones económicas.

### 3.- que sean del inmovilizado material.

Se excluyen por tanto los inmateriales y los financieros

4.- que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas. Es decir que el "incremento de patrimonio" no puede sobrepasar esta cifra.

5.- que se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas.

La Ley no exige que sean nuevos y además, como señalan algunos autores de comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>17</sup> y por aplicación de los criterios administrativos referentes a la anterior legislación, tampoco es necesario que se empleen en la misma explotación o actividad y tampoco se impide que la reinversión se realice en mejoras en los elementos ya existentes.

6.- La reinversión ha de realizarse por el importe total de la transmisión. Con independencia de lo que posteriormente encontremos que se ha regulado en el proyecto de Reglamento del Impuesto.

---

<sup>17</sup> Véase la obra CISS vol. III\* 7

## E S T U D I O S

7.- que la reinversión se produzca dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

Hay que advertir en este caso que la Ley se refiere al año y no a periodos impositivos.

*3.- Cuantía de la exención.*

Se extiende a la totalidad de la renta -todos los incrementos de patrimonio- obtenida en el periodo impositivo y a no la generada en cada transmisión, calculada según el sistema general del impuesto y corregida en el importe de la depreciación monetaria.

Sobre el exceso en más de los 50 millones afirma la Ley: "cuando el importe de las rentas **fuere superior a 50 millones** de pesetas, la exención..... alcanzará a dicha cuantía."

Pero a continuación se autoriza a **que el importe de la renta restante pueda acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios.** A este régimen nos referiremos posteriormente al señalar las diferencias entre el sistema general del artículo 21 de la Ley y el regulado en este artículo.

*4.- Aspectos temporales.*

Dado que el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar la exención no se conocerá en algunos casos hasta que transcurran tres años desde el momento en el que se produjo la transmisión, se establece para el caso de **no realizarse la reinversión dentro del plazo** señalado, que la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas obtenidas, **además de los intereses de demora**, se ingresará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente del período impositivo en que venció dicho plazo.

Al igual que en el supuesto de libertad de amortización por inversiones creadoras de empleo, hemos de recordar ahora que las sanciones procederán cuando, sin haber cumplido con los requisitos de la exención, no se haya ingresado en la liquidación que se ordena en este precepto.

Por otro lado y para determinar el momento en el que se debe entender realizada la reinversión, hemos de remitirnos a la regulación general, contenida en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que indica "La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.". Es decir, sin exigir la entrada en funcionamiento del elemento adquirido en la reinversión.

*5.- Diferencias con el régimen general del artículo 21 de la Ley.*

La exención por reinversión era un incentivo a la renovación del equipo capital ya admitido en la anterior ley del impuesto.

La situación creada en la que parece se abusó del sistema para reducir la carga fiscal sin producir los efectos deseados ha tenido la consecuencia de que el nuevo régimen de esta exención se configure en el régimen general de forma que más que una exención en sentido técnico se produzca un diferimiento en el pago del Impuesto.

Así, tenemos que en el art 21. 3º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se establece que el importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo, o cuando se trate de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

La diferencia respecto a la exención que se contempla para las empresas de reducida dimensión consiste en que para ellas no se produce esta recuperación en la base imponible durante los ejercicios sucesivos sino que se dilata hasta el momento en el que se transmita el elemento objeto de la reinversión.

#### *6.- Desarrollo reglamentario.<sup>18</sup>*

En el proyecto de Reglamento existente en el momento actual se ha incluido un precepto que desarrolla este artículo. El interés de su examen se pone de manifiesto al comprobar que en su interpretación de la Ley extiende su contenido de modo favorable al contribuyente.

Veamos lo dispuesto en esta norma reglamentaria en proyecto.

##### 1.- Respecto de los requisitos para acogerse a la exención.

Uno de los principales apartados del art 36 del Proyecto de reglamento del Impuesto dice así:

"La reinversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión dará derecho a la no integración en la base imponible de la parte de renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida."

Con independencia de la desafortunada redacción del precepto, mediante esta afirmación se está introduciendo reglamentariamente una modificación sustancial respecto del contenido de la Ley y favorable a la incentivación de las reinversiones, pues como se examinó anteriormente uno de los requisitos establecido en la misma era la reinversión de la totalidad del importe de la transmisión.

Este mismo párrafo del reglamento continúa:

---

<sup>18</sup> Citaremos textualmente las disposiciones reglamentarias para no inducir a confusión dado que se trata de un proyecto y que puede ser modificado.

## E S T U D I O S

"En este caso,-cuando no se reinvierta la totalidad del importe de la transmisión- la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta que debe integrarse en la base imponible, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que venció el plazo para efectuar la reinversión, o conjuntamente con la cuota correspondiente a un período impositivo anterior, a elección del sujeto pasivo."

Nuevamente se introduce una interpretación que flexibiliza el contenido de la Ley, si bien en este caso con toda corrección en el respeto al sentido de la norma y a la defensa de los intereses de la Hacienda Pública y del contribuyente.

Efectivamente, el contenido de la Ley esta pensado para favorecer que, mientras sea posible cumplir con el requisito de la reinversión en el plazo establecido, no haya de ingresarse cuota alguna, pues el contribuyente tiene el derecho o la expectativa a realizar la reinversión de la renta obtenida. Por el contrario, el reglamento proyectado deja a la decisión del contribuyente la posibilidad de renunciar a su derecho y de realizar el ingreso correspondiente en el Tesoro.

Dos observaciones hemos de hacer sobre esta disposición. La primera consiste en que por medio de una disposición reglamentaria en la que se le confiere al contribuyente esta facultad, no se debe suprimir el derecho a realizar la reinversión en el plazo establecido legalmente. Por tanto puede darse el caso en el que un contribuyente que haya ingresado la cuota y los intereses al cabo del año, pensando en desistir de este beneficio al no desear reinvertir lo percibido en la transmisión, posteriormente y dentro del plazo de la Ley, realice la reinversión y solicite, pues tiene derecho a la exención, la devolución de lo ingresado.

En segundo lugar, se observa que este inciso del precepto reglamentario va unido al anterior de una forma indisoluble, pues su texto se refiere al caso en el que no se reinvierta la totalidad sino una parte del importe de la transmisión, mientras que aquel que no desee realizar reinversión alguna parece que deberá esperar para hacer el ingreso de la cuota y los intereses a la finalización del plazo que se ha concedido para reinvertir.

Dado que esta forma de interpretar y desarrollar el contenido de la Ley no es plenamente satisfactoria, estimamos que sería más correcto que se regulase un procedimiento en el que el contribuyente pudiese manifestar, de forma expresa, si no desea acogerse a la exención de forma total o si desea hacerlo mediante un plan especial de inversiones a los que posteriormente nos referiremos.

Por otra parte, en lo que se refiere a los elementos en los que se materialice la reinversión, el reglamento establece:

"3. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer afectos a las explotaciones económicas del sujeto pasivo, siendo, a estos efectos, de aplicación lo previsto en el apartado 1 del artículo 32 de este Reglamento."

Y el mencionado artículo dispone:

"1. Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo, salvo pérdida justificada, hasta que se cumpla el plazo de siete años al que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, excepto si su vida útil conforme al método de amortización de los admitidos en el apartado 1 del artículo 11 de la Ley del Impuesto, que se aplique, fuere inferior."

Añadido este que, aunque tomado de las normas legales reguladoras de la reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 21. 4º), parece totalmente justificado dado el contenido del mismo.

Finalmente se contempla también la posibilidad de concertar con la Administración un plan individualizado de reinversión disponiéndose, al amparo de lo establecido con carácter general en el artículo 21.2º de la Ley, que:

"4. Cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen, los sujetos pasivos podrán presentar planes especiales de reinversión, siendo de aplicación, a estos efectos, lo previsto en el artículo 33 de este Reglamento."

El mencionado artículo del reglamento ordena a este efecto que si concurren circunstancias específicas que lo justifiquen, los sujetos pasivos pueden presentar planes especiales de reinversión, para su realización en un plazo distinto del previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

Entendiéndose, a modo de ejemplo, que concurren dichas circunstancias cuando se pruebe que, por sus características técnicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

## 2.- Respecto de la forma en que se cuantifica la exención.

En consonancia con la flexibilidad con la que se configura la exigencia de reinversión que puede ser por el total o parcial del importe obtenido en la transmisión, el reglamento al regular el alcance de este incentivo establece para el caso en que el importe de la renta obtenido en la transmisión supere los 50 millones de pesetas, la exención alcanzará dicha cuantía. Siendo compatible con la reinversión de beneficios extraordinarios la reinversión del importe de la renta restante.

Y para los casos en que el importe de la renta obtenido en la transmisión hubiese sido superior a 50 millones de pesetas y además la reinversión fuese inferior al importe de la transmisión, estará exenta la parte proporcional de 50 millones de pesetas que corresponda a la cantidad reinvertida. Siendo igualmente compatible con la reinversión de beneficios extraordinarios la reinversión del importe de la renta restante.

## E S T U D I O S

Con ello se confiere el mismo tratamiento a los casos a los que la reinversión sea total o parcial.

### 3.- Aspectos formales.

Dado que este beneficio fiscal entraña un ajuste extracontable negativo, que debe explicitarse de forma clara, el reglamento ha dispuesto que se hagan constar en la memoria de las cuentas anuales el importe de las rentas que se hayan acogido a la inversión, el período impositivo en que se generaron dichas rentas y la indicación de los elementos patrimoniales y ejercicios en los que se materializó la inversión.

Estas menciones deberán mantenerse mientras permanezcan en el inventario los elementos patrimoniales adquiridos o, si estos se hubieren transmitido, los elementos que se hubieran adquirido hasta que salvo pérdida justificada, transcurran siete años, excepto si su vida útil fuere inferior<sup>19</sup>.

### 4.- Adquisiciones mediante leasing.

También se ha previsto la posibilidad de que el nuevo elemento adquirido se haya contratado por medio de un contrato de arrendamiento financiero, disponiendo que se considerará realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato y por un importe igual al valor de contado del elemento patrimonial. Siempre que se ejercite la opción de compra.

En caso de que no se ejercite la opción de compra se entiende cumplida una condición resolutoria sobre los efectos de la reinversión

Varios son los aspectos que deben ser comentados de estas previsiones tomadas en relación con los contratos de leasing.

En primer lugar y respecto del momento en el que se considera adquirido el elemento patrimonial hemos de recordar que si para las adquisiciones realizadas a título oneroso por medio de otros contratos la norma para determinar el momento en que se entendería realizada la operación se fijaba por remisión al art 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades según el cual la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

Sin embargo, para las adquisiciones en régimen de arrendamiento financiero, se establece, reglamentariamente, una norma diferente por la que se considera realizada la reinversión en la fecha de celebración del contrato.

---

<sup>19</sup> A estos plazos se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 31 del proyecto de Reglamento.

Antonio Cayón Galiardo

En segundo lugar, para la determinación del importe de la adquisición de estos elementos, la norma antes transcrita se remite a este importe cuantificándolo en el valor de contado del elemento patrimonial.

Para su fijación nos hemos de remitir a lo establecido es el art. 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que reproduce lo dispuesto en la Disp. Ad. séptima de la Ley sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en la que se exige:

"Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda."

Por tanto serán los precios fijados en el contrato, en tanto no sean objeto de revisión por la Administración, los que servirán para determinar el valor de contado del elemento patrimonial. Este se obtendrá de la suma de las cantidades a pagar que correspondan a la recuperación del coste del bien, más el valor de la opción de compra y los tributos correspondientes.

#### ***F.- AMORTIZACIÓN DE ELEMENTOS ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.***

Un último beneficio fiscal se ha concedido a las empresas de reducida dimensión en la Ley del Impuesto, aunque fuera del capítulo especialmente dedicado a estas.

Para estos casos, el art 128 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dispone también un beneficio especial para las empresas de reducida dimensión por establecer un sistema de amortización mas beneficioso para estas que para las sujetas al régimen común.

Así la Ley al regular el régimen de los contratos de leasing con carácter general establece dos cantidades a deducir como gasto:

- a).- En todo caso, el importe de la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora.
- b).- Y, en segundo lugar, la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas correspondiente a la recuperación del coste del bien, con la excepción de terrenos, solares y otros activos no amortizables.

Para la fijación del importe de la cantidad deducible por este concepto se fija, entre otros, como límite el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas que corresponda al citado bien.

## E S T U D I O S

Mientras que, tratándose de empresas de reducida dimensión, se tomará el duplo del coeficiente de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas multiplicado por 1,5. Permitiéndose así una amortización en mayor grado acelerada que la admitida para las entidades sujetas al régimen general.

#### **IV. INCENTIVOS DE APLICACIÓN EN EL TIPO DE GRAVAMEN.**

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades solo contenía inicialmente los incentivos ya examinados en favor de las empresas de reducida dimensión. Pero por la ley 13/1996, de 30 de diciembre, se ha introducido una medida tendente a fortalecer su competitividad disminuyendo sus cargas fiscales.

En concreto, esta medida consiste en la reducción en el tipo de gravamen aplicable a las mismas mediante la adición de un art. 127 bis a la Ley del Impuesto

Su enunciado afirma:

"Con efectos para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 1997, se incorpora, con el número 127 bis), el siguiente artículo a la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

"Artículo 127 bis). Tipo de gravamen.

Las entidades que cumplan las previsiones previstas en el artículo 122 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 15.000.000 de pesetas, al tipo del 30 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, a tipo del 35 por 100."

Se introduce así un nuevo tipo de gravamen dentro de los establecidos en la Ley y que es inferior, aunque en pequeña cuantía respecto del tipo general.

Como comentario adicional sobre esta pequeña reducción de presión fiscal para las empresas con reducido volumen de negocios hemos de notar que en virtud de la Ley de Presupuestos Generales para 1997 se ha introducido una nueva disposición mediante la que se modifica la carga fiscal o parafiscal de las sociedades en su contribución a la financiación a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

En concreto y para las entidades que revistan la forma de personas jurídicas, la nueva norma altera la tributación por este recurso permanente al disponer que:

"Artículo 62. Reducción de tipos.

## Antonio Cayón Galiardo

Uno. Con efectos a partir del 1 de enero de 1997, el artículo 12.1.c) de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación queda redactado como sigue:

“Una exacción del 0,75 por 100 giradas sobre la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades en el tramo comprendido entre 1 y 10 millones de pesetas de cuota. Para las porciones de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades que superen el indicado límite, el tipo aplicable a cada uno de los tramos de cuota será el que se indica a continuación:

| Tramos                                 | Tipo aplicable |
|----------------------------------------|----------------|
| De 10.000.001 a 100.000.000 .....      | .0,70          |
| De 100.000.001 a 500.000.000 .....     | .0,65          |
| De 500.000.001 a 1.000.000.000 .....   | .0,55          |
| De 1.000.000.001 a 2.000.000.000 ..... | .0,45          |
| De 2.000.000.001 a 3.000.000.000 ..... | .0,30          |
| De 3.000.000.001 a 4.000.000.000 ..... | .0,15          |
| Más de 4.000.000.000 .....             | .0,01          |

Si tenemos en consideración que lo establecido en la anterior Ley hacía tributar al 0'75 por 100 de la cuota líquida del impuesto en la parte comprendida entre 0 y 5 millones de pesetas, y en el exceso se reduciría el porcentaje en 0'10 puntos porcentuales para cada 1000 millones. Es decir que el tramo de cuota líquida comprendido entre 5 millones y 1000, tributaría al tipo del 0'65 por 100, la conclusión es que en términos generales se ha reducido la tarifa pero que ello no ha beneficiado a las empresas de reducida dimensión.

### V. VALORACIÓN DEL TEMA.

Aunque es indudable que se empieza a dibujar dentro de nuestro sistema fiscal una política encaminada a conseguir objetivos concretos, y esto ha de ser la primera observación que debemos ofrecer, no han dejado de apuntarse críticas que principalmente resaltan los siguientes puntos como cuestiones de controversia:

Así, la discriminación que va a suponer este régimen especial respecto de las empresas que pertenezcan a personas físicas.

Según el documento que presentó a la Administración la Asociación Española de Asesores Fiscales se entendió que ello favorecería y empujaría a los empresarios personas físicas a rebajar sus tipos de gravamen hasta el 30 o 35 por 100 dado que una base

## E S T U D I O S

imponible de 15 millones de pesetas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene un tipo medio mucho más elevado.

Respecto del establecimiento de 250 millones como cifra de negocios necesaria para acogerse al régimen de PYMES se ha hecho ver que puede tener aspectos desfavorables para la intención del legislador como pueden ser:

1.- Impulsar a unas empresas a fragmentarse para permanecer dentro del régimen, entorpeciendo con ello la adecuada dimensión del tejido empresarial.<sup>20</sup>

2.- Otras intentarán prorratear en el tiempo sus rendimientos con el fin de no excederse de este volumen de ventas en algún año concreto.

Esta situación se producirá especialmente en el ejercicio en el que algunas grandes empresas inicien su actividad. En estos casos, dado que el ejercicio a tener en consideración para determinar la cifra de negocios es el de comienzo de la actividad, es posible que la elevación al íntegro no arroje un resultado superior a los 250 millones y que, por ello, en el ejercicio siguiente tengan la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales antes examinados.

3.- Y en algunos casos, también se ha dicho, es un incentivo a la ocultación de rendimientos para acogerse a las ventajas del sistema, aunque creemos que este defecto es imputable a cualquier beneficio fiscal cuyo disfrute venga determinado en función de una cifra concreta (mínimo exento, etc.).

No obstante ello, los objetivos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no son fáciles de alcanzar en este ámbito, pues el abanico de situaciones a proteger es extenso y no es fácil dictar normas de general aplicación. Es indudable que encontraremos sectores en los que por su actividad y objeto (comercial, distribución, etc) es posible que superen dicha cifra y sin embargo se podrían calificar como empresas de reducida dimensión.<sup>21</sup>



---

<sup>20</sup> Aunque esta situación es imputable a la misma estrategia que la elaborada desde la Unión Europea que tras haber dedicado un conjunto de estudios y directivas tendentes a conseguir la "dimensionalización" de las empresas en Europa para competir con las macro-empresas de los EEUU, Japón y Canadá ha vuelto ahora su mirada hacia las PYMES.

<sup>21</sup> En este sentido "El nuevo Impuesto sobre Sociedades. J.M. Díaz Arias. Ed. Gaceta Fiscal SA. Madrid. 1996 pág. 243..

Revista  
Técnica  
Tributaria

E S T U D I O S

**LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL  
185/1995, DE 14 DE DICIEMBRE Y SU INFLUENCIA SOBRE  
LA POTESTAD TARIFARIA**

**César García Novoa**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

*Miembro de la AEDAF*

SUMARIO

**I.- INTRODUCCIÓN.**

**II.- LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO Y LA CLASIFICACIÓN TRADICIONAL DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.**

**III.- VALORACIÓN DE LA SENTENCIA.**

**IV.- EL CONCEPTO DE TARIFA.**

**V.- LA POTESTAD TARIFARIA.**

**VI.- EL PODER TARIFARIO TRAS LA SENTENCIA 185/1995.**

**VII.- INCIDENCIA DE LA SENTENCIA 185/1995 EN LAS DISTINTAS EXPRESIONES DE LA POTESTAD TARIFARIA.**

*VII.1- Tarifas postales.*

*VII.2- Tarifas por suministro de agua*

*VII.3- Incidencia general de la s. 185/1995 en las tarifas de servicios públicos esenciales.*

## E S T U D I O S

**I.- INTRODUCCIÓN**

La sentencia del Tribunal Constitucional (T.C.) 185/1995, de 14 de diciembre, ha supuesto una pequeña revolución en el panorama de los ingresos públicos en nuestro país. Su principal incidencia se proyecta sobre la categoría del precio público, pero nuestra atención se va a centrar en el dato de que esta resolución da, por primera vez, una definición del concepto "prestación patrimonial de carácter público", como objeto de la reserva de ley establecida por el artículo 31, 3 del Texto Constitucional. De la definición de este concepto y de las exigencias de legalidad vinculadas al mismo, extraeremos las presentes reflexiones sobre la incidencia de esta sentencia en las tarifas y en la potestad tarifaria.

La importancia de la sentencia 185/1995 radica en que ha afectado a la más o menos pacífica comprensión tradicional de la teoría del tributo. Esta resolución viene a sobrepasar los límites de la, hasta este momento, tan abundante como monocrorde jurisprudencia sobre el art. 31, 3 de la Constitución, que se había centrado en explicar los efectos y extensión de la expresión "con arreglo a la ley", pero sin preocuparse de su objeto material<sup>1</sup>. Lo peculiar de esta sentencia es que entra de lleno en el análisis del objeto de la reserva de ley, que ya no va a ser el tributo, tal y como se desprendería, por ejemplo, del art. 133, 1 del propio Texto Constitucional<sup>2</sup>, sino las "prestaciones patrimoniales de carácter público"<sup>3</sup>.

Al redimensionar el ámbito de la reserva de ley tributaria, la sentencia está incidiendo en la categoría del tributo. La reserva de ley ha sido tradicionalmente el pilar<sup>4</sup>,

---

<sup>1</sup> Para, básicamente, concluir en su calificación como reserva de ley relativa. Vid., MARTIN FERNANDEZ, F.J., "Los precios públicos y la Sentencia del T.C. 185/1995, de 14 de diciembre", J. T., nº 77, 1996, pag. 15. PAGES I GALTES, J., "La impugnación de los precios públicos locales al amparo de la S.T.C. 185/1995, sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos", Impuestos, nº 13, 1996, pag. 31. Con anterioridad a esta sentencia manifestaron su lamento de que el T.C. no haya perfilado el concepto "prestaciones patrimoniales de carácter público" DE LA HU-CHA CELADOR, F., "Comentario a la sentencia del T.C. de 4 de febrero de 1983", Civitas, R.E.D.F., nº 39, 1983, pags. 461 - 462. AGUALLO AVILES, A., Tasas y precios públicos, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1992, pag. 227.

<sup>2</sup> FORTE, F., comentando el supuesto del art. 23 de la Constitución italiana, en el que se ha inspirado el constituyente español, señala que la cualidad de tributo es hoy claramente irrelevante a la hora de aplicar la regla de legalidad respecto a los tributos coactivos, "Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione", Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, XV, 1958, pag. 271.

<sup>3</sup> PEREZ ROYO, F., ya se manifestó sobre el concepto de "prestación patrimonial de carácter público" como más amplio que el concepto de tributo sobre la base del Anteproyecto de Constitución en "El principio de legalidad tributaria en la Constitución", Estudios sobre el Proyecto de Constitución, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1978, pag. 404. Más recientemente AGUALLO AVILES, A., Tasas y precios públicos, op. cit., 236.

<sup>4</sup> En un proceso similar a lo que supuso en Italia el desarrollo del art. 23 de la Constitución; sobre el tema, FEDELE, A. "La riserva di legge", Trattato di Diritto Tributario, Cedam, Padova, 1994, pags. 162-163. En España ha definido al principio de legalidad tributaria como clave de bóveda del edificio de las fuentes del Derecho en este ámbito, PEREZ ROYO, F., Derecho Financiero y Tributario, Sexta edición, Civitas, Madrid, 1996, pag. 41.

junto a la capacidad económica, sobre el que se ha asentado la contribución a los gastos públicos, que tenía en el tributo su medio principal<sup>5</sup>. En su versión garantista, la reserva de ley, llegó a considerarse el único requisito inderogable del tributo<sup>6</sup>. A partir de esta sentencia, el centro de atención de la teoría de los ingresos públicos va necesariamente a desplazarse desde el concepto de tributo al de prestación patrimonial de carácter público, como género dentro del que el tributo tendría cabida. Y la idea de prestación de carácter público se va a definir a partir de la nota de coactividad.

Aprovechando la ausencia de un concepto constitucional de tributo, la sentencia incluye implícitamente, un rechazo a la teoría tripartita del mismo<sup>7</sup>, al proclamar la libertad del legislador "para crear las categorías jurídicas que considere adecuadas"<sup>8</sup>. De

---

<sup>5</sup> GONZALEZ GARCIA, E., *Concepto actual de tributo. Análisis de Jurisprudencia, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, nº 2, Aranzadi, Pamplona, pag. 13.

<sup>6</sup> Rechaza la condición del principio de legalidad de único requisito inderogable del tributo, BARTHONNI, S., *Il principio di legalità del tributo in materia di imposte*, Padova, Cedam, 1957, - pag. 135 -, para quien el principio de legalidad es un límite al poder legislativo a la hora de disciplinar la materia tributaria, ya que "el tributo sin base legal es tributo, aunque inconstitucional".

<sup>7</sup> Ello tiene un significado muy importante, en tanto la sentencia arrumba, en cierta medida, la clásica teoría tripartita del tributo, defendida entre otros por GIANNINI, A.D. Muy importante el estudio preliminar de SAINZ DE BUJANDA en *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1957, pag. XXXI. Sobre el tema, CORTES DOMINGUEZ, M.; *Ordenamiento Tributario Español*, I, Civitas, Madrid, 1985, pag. 174 y ss., GONZALEZ GARCIA, E., "La tasa como especie del género tributo", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid 1991, pag. 30 y 31, autores para los cuales cualquier dato fáctico no puede estructurarse como hecho imponible de forma diferente al hecho imponible de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial. También ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA entiende que la clasificación tripartita ha de ser respetada por el legislador, sin merma de su soberanía normativa y aunque la misma carezca de amparo constitucional. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "El regreso de las tasas", *Tapia*, nº 89, septiembre de 1996, pag. 10. El Tribunal no había proclamado una cierta vinculación del legislador a las categorías tributarias, que en nuestro país recoge el artículo 26 de la L.G.T., ni había defendido, como sí ocurre en Alemania, una función de Leit Bild o garantía de instituto de las categorías tributarias. Pero implícitamente admitió esa vinculación cuando defendía que la verdadera naturaleza de las figuras jurídicas - incluyendo las categorías tributarias - es la que en cada caso se deduzca de su régimen jurídico, frente a la que se deriva del nomen iuris de las mismas - así en la sentencia 37/1981 de 16 de noviembre y de manera más clara, en la 239/1988 de 14 de diciembre-. En la doctrina alemana respecto al posible valor de definición constitucional del concepto de impuesto del art. 1º, I de la Ordenanza tributaria de 1919 y 3,1 de la vigente. Vid., SELMER, P., *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Athenäum Verlag, Frankfurt, 1972, pag. 77. También VOGEL, K., - WALTER, H., *Kommentar zum Bonner Grundgesetz (Bonner Kommentar)*, Comentario al art. 105, pag. 18.

<sup>8</sup> De esta forma el T.C. está admitiendo que nuestra Constitución contempla prestaciones patrimoniales distintas de las tributarias, pero también categorías tributarias distintas de las que se incluyen en la clasificación del art. 26 de la L.G.T. pues "ningún precepto constitucional obliga a mantener las categorías de ingresos preexistentes". El Tribunal, de esta manera, admite implícitamente el relativismo de las figuras tributarias hasta ahora reguladas, obviando la inseguridad que provoca la falta de respeto a las categorías jurídicas, verdaderos signos del lenguaje jurídico. Para BARROS CARVALHO, P., fundamental para la seguridad son las significaciones del Derecho, entendido éste como un sistema de lenguajes es lo que el autor llama "semántica jurídica", entendida como el sistema de significaciones que constituyen el puente que liga el lenguaje normativo y la conducta del mundo social que la norma regula; *Curso de Direito Tributario*, Ed. Saraiva, Sao Paulo, 1988, pag. 57.

## E S T U D I O S

esta manera, la exigencia legal del art. 31, 1 de la Constitución va a dejar de ser - como señaló FORTE para el homónimo art. 23 de la Constitución italiana -, una cautela tendente a evitar la asimilación de otro tipo de ingresos a la figura del tributo<sup>9</sup> para acabar definiéndose como una simple exigencia formal; el legislador será libre para crear las categorías de ingresos que estime oportunas siempre que lo haga a través de una norma con rango de ley.

El efecto es, por tanto, una relativización de la figura del tributo frente al verdadero objeto de la reserva de ley; la prestación patrimonial de carácter público. A partir de esta sentencia, lo importante, para determinar la exigencia de ley formal, será saber si nos hallamos ante una prestación de carácter público.

## II- LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO Y LA CLASIFICACIÓN TRADICIONAL DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

La más tradicional clasificación de los ingresos públicos utilizaba la estructura obligacional como criterio distintivo, diferenciando entre los ingresos que proceden de obligaciones de estructura contributiva y aquellos otros que provienen de obligaciones de estructura contractual; los primeros comprenderían en general los tributos a través de los que se contribuye, los segundos abarcarían las contraprestaciones propiamente dichas, los precios a través de los que se retribuye un servicio o actividad que la Administración pública presta a un determinado sujeto<sup>10</sup>. Entre unos y otros existiría una diferencia estructural que hunde sus raíces en una profunda divergencia de régimen jurídico. Los ingresos surgidos de obligaciones contractuales estarían sometidas al Derecho Privado y, por tanto, gobernados por el principio de autonomía de la voluntad; ello significa, siguiendo las aportaciones de HERNÁNDEZ GIL, que existiría respecto a los mismos, autodecisión o libertad para decidir contratar, siendo el contrato el presupuesto de hecho determinante del surgimiento de la obligación. Existiría además, libertad para determinar el nacimiento y validez de la obligación - autoobligación - y también - con los matices que imponen las formas contractuales de adhesión - libertad para discutir el contenido de dicho contrato o autorregulación<sup>11</sup>. Estas obligaciones surgen a partir de un presupuesto, el contrato, que es de realización voluntaria puesto que, por naturaleza, la decisión de contratar así como sus condiciones y contenido son libres.

---

<sup>9</sup> FORTE, F., "Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 della Costituzione", op. cit., pag. 262.

<sup>10</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., "Tasas y precios. Los precios públicos", en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, op. cit., pag. 36. Al margen quedarían posiciones híbridas, como la de BERLIRI, A., y su caracterización de la tasa como "carga": *Principios de Derecho Tributario*, Vol. I, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1964, pag. 313.

<sup>11</sup> HERNÁNDEZ GIL, A., *Derecho de Obligaciones*, op. cit., pag. 227 a 231.

Por el contrario, en las obligaciones públicas, en tanto prevalece un interés encarnado por la norma general, sería la ley la que determinaría su surgimiento, ligándolo a la realización de un presupuesto de hecho que ella misma tipifica. En este caso, lo que podría ser libre, cosa que normalmente ocurre, es la realización de ese presupuesto de hecho, pero no el nacimiento ni el contenido de la obligación, que vendrían determinadas por la voluntad legal.

Este planteamiento tradicional permitía trazar una diáfana distinción entre los ingresos públicos de carácter tributario y las contraprestaciones percibidas por los Entes públicos, distinción basada en una manifiesta diferencia de régimen jurídico. Admitiendo esto se llegaba a una conclusión clara; ya que los tributos tienen una estructura contributiva y su surgimiento depende sólo de la realización del presupuesto de hecho legalmente previsto, es a ellos a los que se refiere la exigencia formal de ley del art. 31, 3 de la Constitución<sup>12</sup>. Así la necesaria concurrencia de ley se liga a la ausencia de libertad para obligarse; a la realización del hecho imponible sigue necesariamente el nacimiento de la obligación. Existe, eso sí, la posibilidad de renunciar a la realización del hecho imponible aunque, en muchos casos, esta posibilidad sea meramente ilusoria y en supuestos excepcionales, la realización del hecho imponible sea incluso obligatoria. En esto radica la coactividad del tributo, algo, por otra parte, inherente al mismo; la facultad del Estado para compeler a su pago coexiste con la teórica libertad que tiene el sujeto pasivo de realizar el presupuesto de hecho. Por otro lado, las contraprestaciones o precios, se rigen por las reglas propias del Derecho Privado, y en especial, por la autonomía de la voluntad, por lo que la ley no impondría nunca la obligación, sino que vendría a ratificar la obligación libremente concertada por las partes. Esta aparentemente clara diferenciación entre prestaciones contributivas y retributivas atendiendo a su estructura y régimen jurídico, conllevaba una incomunicabilidad en las características de ambas figuras. Tal es así que, normalmente, las prestaciones retributivas se regulaban a través de normas de Derecho Privado y las contributivas eran el típico ejemplo de obligaciones ex lege de Derecho Público. El precio era siempre "privado" y el tributo, obviamente siempre público. Como dice PALAO TABOADA, cuando se regulaba un precio caracterizándolo jurídicamente con notas propias de un tributo, se estaba utilizando incorrectamente el nomen iuris; ante lo que nos encontraríamos en estos casos sería ante verdaderas tasas, pues el concepto "precio público" sólo tenía sentido en el ámbito de la Hacienda Pública<sup>13</sup>.

La aparición de la figura del precio público, sobre la que incide la sentencia 185/1995, vino a alterar, como señala FALCON Y TELLA, estos principios<sup>14</sup>, pues desde

---

<sup>12</sup> Una crítica a estos criterios, MARTIN QUERALT, J., "Aquellos polvos trajeron estos lodos", *Editorial de S.F.*, nº 65, 1966, pag. 3.

<sup>13</sup> PALAO TABOADA, C., "Los precios públicos y el principio de legalidad", *Q.F.*, nº 17, 1996, pag. 11.

<sup>14</sup> FALCON Y TELLA, R., "Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precios públicos", *R.T.T.*, nº 29, 1995, pag. 42.

## E S T U D I O S

ese momento resultaba imposible, al menos en lo que del texto legal se podía desprender, hablar de precios sometidos exclusivamente a reglas de Derecho Privado. Desde este momento nuestro ordenamiento va a romper la mencionada incomunicabilidad de regímenes jurídicos en el sentido de que el hallarnos ante un régimen de Derecho Público no va a significar que, de forma automática, nos encontremos ante un tributo.

Ante este panorama, la sentencia 185/1995, tras plantearse la necesidad de definir la prestación patrimonial de carácter público del art. 31 de la Norma Fundamental, va a descartar que el concepto coincida con el de ingreso de Derecho Público, rechazando de plano que los ingresos públicos puedan clasificarse atendiendo a su estructura contributiva o retributiva<sup>15</sup>. Así, en el Fundamento Jurídico Tercero, se afirma que la motivación de la reserva de ley es el tradicional principio de autoimposición, garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano, de forma que quienes vengan obligados a satisfacer prestaciones patrimoniales deben consentirlas previamente mediante el mecanismo de la legalidad. Sin embargo, esta voluntaria aceptación de los representantes de los ciudadanos sólo tiene sentido cuando la prestación económica que se exige se ha impuesto coactivamente, puesto que cuando la misma es asumida libre y voluntariamente por los ciudadanos, "la intervención de sus representantes resulta innecesaria".

Por lo tanto, la coactividad es, según la sentencia 185/1995, el elemento crucial para entender cuándo nos hallamos ante una prestación patrimonial de carácter público. Pero no la coactividad entendida como la estructura contributiva que sería inherente a las obligaciones de Derecho Público, donde la obligación nace de la realización de un presupuesto de hecho cuya realización por el particular es, no obstante, voluntaria. La coactividad a que se refiere la sentencia es la de una obligación de pago que ha sido establecida de modo unilateral por el poder público, entendiéndose por unilateralidad que el presupuesto de hecho que da lugar a la obligación no haya sido realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado. Libertad y espontaneidad en la decisión de obligarse van a ser, según la sentencia 185/1995, los datos determinantes a la hora de valorar la coactividad de una prestación.

Para el Tribunal Constitucional la libertad y la espontaneidad deben ser "reales y efectivas". Desde la opinión del Alto Tribunal es posible definir un ámbito de certeza negativa y señalar cuándo no existe libertad en la decisión de obligarse, lo que obviamente ocurrirá en los supuestos en que la decisión de realizar el supuesto de hecho o la constitución de la obligación sea jurídicamente preceptiva, pero también cuando el bien, la actividad o el servicio solicitado por el particular sea objetivamente indispensable para satisfacer necesidades vitales. En otros términos, cuando la renuncia a estos bienes suponga la renuncia a aspectos esenciales de la vida privada o social del ciudadano.

---

<sup>15</sup> La sentencia 185/1995 ratifica una posición apuntada años atrás por algunos autores. Destaca en este sentido el trabajo de AGUALLO AVILES, A., *Tasas y precios públicos*, op. cit., pags. 216 y 55.

Además, también nos hallaremos ante una prestación patrimonial de carácter público cuando la prestación derivada del uso de un bien, servicio o actividad se preste o realice por entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho.

En suma, desde la s. 185/1995, habrá que pasar a fijarse en la coactividad del presupuesto de hecho que afectará a la consecuencia jurídica, de tal forma que la obligación será coactiva si el presupuesto de hecho lo es<sup>16</sup>. Y esto se hace, como dice PALAO TABOADA, obviando el régimen jurídico, de Derecho Público o Privado, de la prestación que se pretende calificar como coactiva<sup>17</sup>. El único criterio será, por tanto, el saber si existe libertad para asumir la obligación, que el Tribunal identifica con libertad para asumir su presupuesto de hecho. Si no existe, la ausencia de libertad para obligarse debe suplirse por el consentimiento a través de la *interpositio legislatoris*<sup>18</sup>.

### III- VALORACIÓN DE LA SENTENCIA.

El razonamiento del T.C., tendente a referir la exigencia de ley a las prestaciones patrimoniales de carácter público y no a los tributos, va a suponer, en la práctica, una ampliación de la reserva de ley. Pero este efecto va a venir provocado por una línea argumental que, a nuestro juicio, deja muchos flancos débiles.

En primer lugar porque se llega a esta definición de prestación patrimonial de carácter público, basando la reserva de ley del 31, 3 de la C.E. en el atributo de la coactividad, referido a la realización del presupuesto de hecho de la obligación. Pero la coactividad así entendida no es determinante para diferenciar una obligación tributaria ex lege de una contractual. En una y otra, la coacción se puede eludir no realizando el presupuesto de hecho. Es cierto que se puede obviar la obligatoriedad contractual, decidiendo no contratar, pero también se puede eludir la obligatoriedad del tributo renunciando a realizar el hecho imponible. Precisamente la coactividad del tributo se ha amparado tradicionalmente en ejemplos de impuestos, como el I.R.P.F., en los que la eventual posibilidad de renunciar a realizar el presupuesto de hecho es meramente ilu-

---

<sup>16</sup> RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *Civitas*, R.E.D.F., nº 90, 1996, pag. 250. Tampoco se fija la sentencia en el sujeto activo de la obligación, pues de la resolución se deduce que es irrelevante que se pague al propio ente público, que gestiona directamente un servicio público, que a una sociedad o sujeto privado concesionario de dicho servicio. Sobre la distinción entre las distintas formas de gestión vid, SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Civitas, Madrid, 1992, pags. 51 y ss y 89 y s.s.

<sup>17</sup> PALAO TABOADA, C., "Los precios públicos y el principio de legalidad", op. cit., pag. 14.

<sup>18</sup> El Tribunal, en suma, busca un concepto de coactividad al margen del régimen de Derecho Público de la obligación, y lo hace admitiendo expresamente que pueden existir obligaciones de Derecho Público asumidas voluntariamente por el ciudadano, lo que indirectamente plantea el problema de si pueden existir precios de Derecho Público, a favor de lo que se ha manifestado reiteradamente. FALCON Y TELLA, R., "Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precios públicos op. cit., pags. 46 y 47.

## E S T U D I O S

soria<sup>19</sup>, lo cual no quiere decir que la regla general sea la absoluta voluntariedad de la realización del presupuesto de hecho de un tributo.

Pero estos ejemplos son los que la sentencia eleva a la condición de categoría para luego trasladarlos a obligaciones negociales, de modo que pudiesen calificarse como coactivas - de manera similar a lo que ocurre en algunos impuestos, especialmente los personales - aquellas obligaciones negociales en las que su presupuesto de hecho, entendido como decisión de obligarse, no fuese libre. Y no siempre que en una obligación contractual el presupuesto de hecho es de realización obligatoria se puede decir que la prestación sea coactiva, dado que sería posible una obligación en la que fuese obligatorio contratar - realizar el presupuesto de hecho - y sin embargo resultase libre la determinación de los elementos de la obligación, lo que debería suponer rechazar una calificación como prestación patrimonial de carácter público<sup>20</sup>.

Siendo poco convincente este planteamiento, las consecuencias que se desprenden de su desarrollo lo son menos todavía. Tras limitar la coactividad de la prestación a la coactividad para decidir si se realiza o no el presupuesto de hecho, la sentencia señala que, cuando esa coactividad falta, debe suplirse por la *interpositio legislatoris*; el ciudadano asumirá mediante sus representantes parlamentarios lo que no pudo asumir personalmente a través de un consentimiento negocial.

Esto último completa, a nuestro modo de ver, la incorrección del esquema planteado por el T.C. Este califica la ley como vehículo del consentimiento de los obligados, equiparándolo al consentimiento en cualquier contrato privado. Se cae así en la paradoja de afirmar, por un lado la coacción, para, al mismo tiempo, negarla, pues lo coactivo no puede, por definición, ser consentido<sup>21</sup>.

Este contrasentido se explica a partir de las incorrectas premisas de las que ha partido el Alto Tribunal para hacer esta demostración, basando la legalidad exclusivamente en la idea de consentimiento del tributo por los afectados, cuando, como ha dicho SIMON ACOSTA<sup>22</sup>, no tiene sentido consentir la voluntad del legislador en los casos en

---

<sup>19</sup> Precisamente la polémica en relación a este tema se ha centrado en la cuestión de si admitir una renuncia a la realización del hecho imponible podría significar dejar a la voluntad de los particulares la decisión sobre la procedencia o no de la liquidación. Un ejemplo muy significativo es el de la posibilidad de eludir la realización del hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no aceptando la herencia, posibilidad reiteradamente rechazada por nuestro derecho positivo, para el cual la adquisición de la herencia tiene lugar desde la muerte del causante. Véase, Res. del T.E.A.C. de 24 de noviembre de 1995.

<sup>20</sup> Pensemos, por ejemplo, en las primas del seguro obligatorio de automóviles.

<sup>21</sup> El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la "coacción" como la "fuerza o violencia que se hace a una persona para obligarla a que diga o ejecute alguna cosa", lo que supone una radical contradicción con la figura de consentimiento.

<sup>22</sup> Para este autor, la concepción del principio de reserva de ley como autoimposición, lleva dentro de sí,

que se ha participado en su formación. Y la idea de participación que se deduce de la soberanía popular niega la identificación de la representación política con cualquier forma de representación de corte privatista. Cuando los representantes políticos aprueban una prestación pública no están actuando igual que un mandatario que concluye un contrato con el resultado de una obligación a cargo de su mandante. La representación política no conlleva una delegación de poder en sentido técnico-jurídico<sup>23</sup>, ni supone la intervención de un representante que consiente en nombre del representado. La representación política es sólo un factor de legitimación, de modo que la intervención de los representantes en las prestaciones públicas las hace legítimas, pero no necesariamente aceptadas por los destinatarios; siguen siendo coactivas, aunque legítimamente coactivas.

En suma, aun con argumentos discutibles, la principal consecuencia de la sentencia es que la exigencia de legalidad se va a poder extender a determinadas obligaciones negociales que los ciudadanos deben satisfacer, calificables como prestaciones patrimoniales de carácter público. A continuación veremos si entre ellas se incluyen las tradicionalmente llamadas tarifas, empezando por ver qué significa este concepto.

#### IV. EL CONCEPTO DE TARIFA.

En una definición muy primaria podríamos hablar de la tarifa como la cantidad que se percibe del usuario de un servicio público por parte de quien lo presta. Este pago a cargo del usuario no se ha vinculado tradicionalmente a ningún concreto instrumento financiero; nunca ha habido unanimidad de criterio a la hora de calificar a la tarifa como tributo - tasa - o como retribución - precio -.

Las calificaciones normativas de las tarifas dan argumentos para asignarles indistintamente una u otra naturaleza; así, mientras el art. 155 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, permite atribuir a determinadas tarifas la condición de tributos, otros textos, como p. ej., art 211, 4 del Reglamento de Contratos del Estado<sup>24</sup>, parece decantarse claramente por la calificación de precio. Por tanto, y siguiendo a MARTÍN FERNÁNDEZ, la tarifa tendrá la naturaleza jurídica de tasa o de precio según se

---

*como señala el germen de su propia crisis. En opinión de este autor, la autoimposición sólo tiene sentido si los contribuyentes son súbditos de un poder soberano del que no participan y al que están sometidos; sólo en este marco político los ciudadanos "consienten". Pero desde el momento histórico en que la soberanía se articula como un principio según el cual el poder emana del pueblo, la autoimposición es innecesaria. SIMON ACOSTA, E., Enciclopedia Jurídica Básica. Voz "Reserva de ley tributaria", Civitas, Madrid, 1996, pag. 5869.*

<sup>23</sup> CAAMAÑO DOMINGUEZ, F., *El mandato parlamentario.*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1991, pags. 33 a 39.

<sup>24</sup> Vigente, en tanto el R.D. 390/1996, de 1 de marzo sólo desarrolla parcialmente la Ley 13/1995, de 18 de mayo, en materia de procedimiento de contratación, pero siguen considerándose normas reglamentarias de la vigente Ley de Contratos de las Administraciones Públicas las referidas a la anterior ley.

## E S T U D I O S

encuentre estructurada la obligación por la que resulta exigible<sup>25</sup>, teniendo en cuenta además que ha sido habitual defender que determinados tipos de servicios que no suponían manifestación de autoridad deberían integrarse siempre en una relación de estructura retributiva y otros tendrían que financiarse necesariamente a través de normas tributarias<sup>26</sup>.

Así pues resultaría incuestionable que la tarifa será un precio y no una tasa cuando sean normas de Derecho Privado las que disciplinen la relación entre el usuario del servicio y el que lo presta, a lo que habría que añadir que existirán servicios que por su naturaleza deberían dar lugar a este tipo de relaciones. Serán servicios de titularidad pública pero susceptibles de ser gestionados o prestados por el sector privado - gestión indirecta - y normalmente a través de un concesionario<sup>27</sup>. Así, una definición clásica de la tarifa, que responde a la llamada "concepción patrimonialista" de la misma, es la que la concibe como la remuneración percibida por el concesionario del servicio público, destinada a retribuir a éste el coste en que incurre más su beneficio<sup>28</sup>.

No obstante, del derecho positivo no se desprende esta concepción patrimonialista, y así, el art. 3º, 1, b de la Ley 13/1995 de 18 de mayo de Contratos de las Administraciones Públicas prevé que por un servicio prestado por la propia Administración en régimen de gestión directa se pueda exigir tanto una tasa o precio público como una tarifa, entendida aquí como precio privado. Por tanto, y al margen de la forma de prestación del servicio público, el único elemento definitorio de la tarifa es que la misma es una contraprestación por el uso del servicio. Dado que el citado art. 3º, 1, b) de la Ley 13/1995 contrapone las tarifas a las tasas y a los precios públicos, el concepto más adecuado de tarifa es el que lo equipara a un precio privado, aunque sometido a régimen intervenido<sup>29</sup> y destinado a retribuir el servicio prestado a cada usuario, opinión que ha sido mayoritaria en la doctrina<sup>30</sup> y la jurisprudencia<sup>31</sup>.

<sup>25</sup> MARTIN FERNANDEZ, F.J, *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, op. cit., pag. 216.

<sup>26</sup> El art. 85, 2 de la Ley Reguladora de las bases de Régimen Local, señala claramente que "en ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad", lo que parece una opción por la posibilidad de que estos servicios se financien a través de tasas.

<sup>27</sup> Clasificación asumida por el art. 85 de la Ley de Bases de Régimen Local, también por la doctrina. vid. SOSA WAGNER, F., *La gestión de los servicios públicos locales*, Civitas, Madrid, 1992, pags. 51 y ss. y 89 y ss.

<sup>28</sup> PEREZ OLEA, M., "La ordenanza postal y las tarifas del servicio de correos", R.A.P., nº 32, 1960, pag. 283.

<sup>29</sup> Así se deduce claramente de la Orden de 26 de febrero de 1993 -B.O.E. 12 de marzo -, que somete al régimen de precios intervenidos, los precios por electricidad, gas - canalizado o licuado -, teléfonos, productos postales y telegráficos y transporte de viajeros y mercancías así como a través de RENFE y FEVE. Esta Orden, que deroga la de 23 de diciembre de 1987, y que trae como causa el R.D. 2695/1977, de 28 de octubre, viene a desarrollar el régimen de intervención en determinados precios a través de la Junta Superior de Precios, suprimida por el art. 16 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que atribuye sus funciones a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y a la Dirección General de Comercio Interior, del Ministerio de Economía y Hacienda.

<sup>30</sup> TORNOS MAS, J., *Régimen jurídico de la intervención de los poderes públicos en relación con los precios y tarifas*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1982, pag. 338. PEREZ OLEA, M., "La Ordenanza postal y las tarifas del servicio de Correos", op. cit., pags. 259-262.

<sup>31</sup> En este sentido, la s. del T.S. de 1 de marzo de 1980, resulta determinante al trazar una clara línea divi-

Vamos pues a adoptar el concepto de tarifa que la identifica con aquellas cantidades pagadas por la prestación de un servicio público. Lo que significa excluir como objeto de nuestra atención aquellas otras prestaciones también denominadas tarifas pero cuya calificación tradicional ha sido la de tasa o precio público. Ejemplo claro son las tarifas portuarias y aeroportuarias. El efecto de la s. 185/1995 en relación a este tipo especial de tarifas se verá más adelante.

Y dentro de este concepto de tarifa que asumimos, nuestro interés se va a centrar en la incidencia de la sentencia sobre las tarifas de determinados servicios esenciales para la comunidad, prestados normalmente en régimen de concesión, aunque dotados en su gran mayoría de un régimen jurídico específico. Servicios respecto a los cuales GARCIA DE ENTERRIA defendió, hace ya tiempo, su inclusión bajo el régimen de las tasas, pues esta categoría debería ampliar sus contornos, superando su formulación originalmente liberal, basada en la idea de que los servicios públicos estarían orientados a la satisfacción de un interés puramente individual<sup>32</sup>. Pero la asimilación de todas estas tarifas a las tasas no fue posible porque la estructura tarifaria se acomodaba a una relación contractual, incompatible con cualquier tipo de ingreso tributario. Ni siquiera resultaba factible equipararlas a los precios públicos, porque, aunque el servicio reuniera los requisitos del art. 24 de la actual Ley de Tasas y Precios Públicos (LTPP), la relación entre el obligado al pago de la tarifa y la empresa concesionaria estaba sometida a un régimen de Derecho Privado<sup>33</sup>. La tarifa era consecuencia de un servicio público prestado por un particular concesionario o, incluso, por la propia Administración, a través de formas contractuales<sup>34</sup> y no de la realización de un presupuesto de hecho que incluyese una prestación *uti singuli* a favor del obligado. Ello supone un claro rechazo a cualquier intento de forzar la inclusión de las tarifas en el ámbito de los tributos, merced a lo que

---

soria entre las tasas y las tarifas, al señalar que la actividad de "prestación de servicios públicos" se diferencia claramente de la tributaria, no siendo posible identificar las tarifas con las tasas - Aranzadi, 1059 -.

<sup>32</sup> La tesis de GARCIA DE ENTERRIA, E., parte del dato de que "los servicios públicos de esta naturaleza, estrictamente tales, no se pagan por el público, sino que se sostienen. Su tarifa no expresa, por eso, un fenómeno de cambio sino, en amplio sentido, de contribución", "Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", R.A.P., nº 12, 1953, pags. 29 y ss y 134-135.

<sup>33</sup> Es indudable la sujeción al Derecho Privado de las relaciones que tienen lugar entre quien presta un servicio público y el usuario del mismo. Ello resulta así de forma clara en el caso de prestación por el propio Estado, normalmente a través de empresas públicas, de las llamadas de gestión de servicios de interés económico general, por oposición a las empresas públicas concurrenciales. En éstas, la relación que ROVERSI MONACO llamaba *ad extra* está sometida al ordenamiento privado. Con más razón, cuando la gestión del servicio público es atribuida a un concesionario privado.

<sup>34</sup> Remuneración que puede cubrir simplemente los costes del servicio - así ocurre en los servicios públicos prestados en el seno de Corporaciones Locales, con la finalidad de permitir al gestor de ese servicio su autofinanciación art. 107 del T.R.R.L. -, o bien, ni siquiera eso, funcionando en estos casos la tarifa como "precio político", cubriéndose la diferencia con subvenciones; VILLAR PALASI, J.L.-VILLAR EZCURRA, J.L., *Principios de Derecho Administrativo III, Contratación administrativa*, Universidad Complutense, Madrid, 1983, pag. 338.

## E S T U D I O S

PEREZ OLEA llamó tendencia a la "desmercantilización" de las tarifas<sup>35</sup>. Por el contrario, y como ya señaló el T.S. en su s. de 12 de noviembre de 1970<sup>36</sup>, no cabe calificar a una tarifa como tasa cuando "... en la relación predomina acentuadamente el carácter contractual y no el de prestación de un servicio de naturaleza esencialmente pública".

Podemos ver, pues, que el elemento determinante de la tipificación de una prestación como tarifa es precisamente el aspecto que la sentencia 185/1995 ha rechazado para calificar una prestación como pública; la estructura de la obligación. La tipología de la tarifa como contraprestación se funda en su estructura sinalagmática, justificada por la necesidad de localizar una retribución a favor de quien presta un servicio público, pero eso ya no impide que la tarifa pueda ser una prestación patrimonial de carácter público.

## V. LA POTESTAD TARIFARIA

Una de las peculiaridades de la tarifa en cuanto precio es la sustracción de su fijación y cuantía al libre juego de la oferta y la demanda y su establecimiento unilateral por parte del titular del servicio. Así, y al margen de que la tarifa pueda resultar fijada en base al acuerdo negocial con el concesionario, se suele defender que la posibilidad de crear la tarifa o alterar su cuantía es una facultad de la Administración, inherente a su condición de titular del servicio público.

A esta facultad de la Administración para fijar las cuantías de las tarifas o para proceder a su revisión se la denomina potestad tarifaria. Se trataría de considerar la actividad desarrollada por el concesionario de un servicio como una actividad sujeta a un conjunto de poderes de administración y control del servicio, que corresponden a la Administración y cuya titularidad ostenta en la medida en que, sea cual sea la forma de prestación, retiene la propia titularidad del servicio<sup>37</sup>. Una de ellas será la potestad de fijar las tarifas del servicio y esta potestad - así lo señala ARIÑO - surge de la propia calificación legal de una actividad como servicio público y es una potestad doméstica, de ámbito esencialmente interno. Nos hallaríamos, en suma, ante un aspecto más del poder de modalización y dirección del servicio público<sup>38</sup>. Estas mismas consideraciones se aplican a la facultad de modificar los elementos cuantitativos de la tarifa, la cual incluso llega a plantearse en clave de pura ejecución de previsiones contractuales<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> PEREZ OLEA, M., "La Ordenanza postal y las tarifas del servicio de Correos", *op. cit.*, pag. 286.

<sup>36</sup> Aranzadi 4573.

<sup>37</sup> GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNANDEZ, T.R, *Curso de Derecho Administrativo*, I., sexta edición, Civitas, Madrid, 1994, pag. 696.

<sup>38</sup> ARIÑO, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, Instituto García Oviedo- Universidad de Sevilla, 1976, pag. 88.

<sup>39</sup> ARIÑO ORTIZ, G., *Las tarifas de los servicios públicos*, *op. cit.*, pag. 123.

En suma, la potestad de fijar las tarifas se define como un poder doméstico, que se podría ejercer sin habilitación legal expresa. Desde el punto de vista del usuario obligado al pago de la tarifa, se le llega a considerar, no como un ciudadano obligado a satisfacer una prestación pública, sino como un sujeto sometido a un estado próximo a la situación especial de sujeción. Este plus de sometimiento a la Administración llevaría al ciudadano a tener que satisfacer tarifas decididas por la propia Administración en el seno de su capacidad de organización del correspondiente servicio público.

Aun cuando se admitiese esa relación especial de sujeción del usuario del servicio público, no sería posible definir su disciplina interna y la consiguiente facultad de fijación de las tarifas al margen de la legalidad. Así se desprende de la sentencia 56/1990 de 29 de marzo, al negar que una supuesta relación especial de sujeción pudiera servir para definir un vínculo con el administrado al margen del requisito constitucional de legalidad formal<sup>40</sup>. Pero la formulación tradicional de la potestad tarifaria no puede subsistir incólume tras la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre. Para ello, la cuestión primordial será saber si la tarifa es una "prestación patrimonial de carácter público" en el sentido en que define esta categoría el Alto Tribunal, y si dicha sentencia ha afectado y en que medida a la configuración de la tarifa.

## VI.- EL PODER TARIFARIO TRAS LA SENTENCIA 185/1995.

A modo de recapitulación, conviene recordar que el poder tarifario se caracteriza por venir atribuido en exclusiva a la Administración, en tanto se le considera un poder inmanente a la calificación de una actividad como servicio público. Como consecuencia de ello, la potestad tarifaria se define jurídicamente como una potestad más de entre las generales de dirección y control del servicio que corresponden a la Administración. Lo que lleva a defender que, hecha por ley la previa declaración de una actividad como servicio público, la misma queda bajo la intervención extensiva de la Administración, intervención que legitima unos poderes para cuyo ejercicio no es necesaria una expresa habilitación legal. Entre estos poderes se incluiría la fijación y cuantificación de las tarifas a satisfacer por el usuario del servicio.

Esta concepción tradicional del poder tarifario se asienta, como hemos intentado exponer, en una idea clave; se dice que la Administración puede fijar las tarifas a extra-muros del principio de legalidad porque se entiende que la tarifa es la retribución de un particular a un ente que presta el servicio bajo un régimen de Derecho Privado, a través de una relación contractual, normalmente un contrato de adhesión. Ello excluiría la naturaleza iuspublicista de la tarifa y, consiguientemente, su sometimiento a la exigencia

---

40 - GARCIA DE ENTERRIA, E.- FERNANDEZ, T.R, *Curso de Derecho Administrativo, II*, Civitas, Madrid, 1993, pag. 21.

## E S T U D I O S

de reserva de ley del art. 31, 3 de la Constitución. Pero todo este esquema se derrumba a partir de la s. 185/1995. Desde esta resolución, lo fundamental para entender si una prestación patrimonial debe o no ser fijada por ley va a ser, no si esa prestación es consecuencia de una relación disciplinada por normas de Derecho Público ni si el servicio que se remunera puede someterse, por su forma de prestación, a este tipo de normas, sino si tal prestación es o no coactiva, en los términos a los que tal sentencia se refiere. A partir de esta evidencia, y como ha señalado RAMALLO MASSANET, "parece que va a ser difícil seguir manteniendo la figura de la tarifa al margen de las exigencias del principio de legalidad"<sup>41</sup>. Y va a serlo porque esta forma de entender la potestad tarifaria es radicalmente incompatible con la principal consecuencia que se deriva de la sentencia 185/1995 y a la que se refiere FALCON Y TELLA; por mucho que califiquemos a un ingreso como precio - y así venía ocurriendo con las tarifas - "... ello podrá tener consecuencias en el régimen jurídico aplicable, pero no podrá servir nunca para eludir el establecimiento por ley"<sup>42</sup>.

En efecto, y aunque la sentencia del T.C. no se pronuncia expresamente sobre la cuestión de la potestad tarifaria - sólo indirectamente, como veremos, en lo referente a las tarifas postales - la coherencia impondría una solución muy similar a la que en Italia representó la sentencia 72/1969, de 9 de abril, sobre tarifas telefónicas<sup>43</sup>. El T.C. italiano, ratificando una opinión anteriormente expresada en la sentencia 30/1957 sobre tarifas de gas metano, rechazó que el dato de que las tarifas telefónicas se paguen como consecuencia de un contrato de adhesión pueda servir de argumento para descartar su carácter publicístico y, consiguientemente, para negar la aplicación del art. 23 de la Constitución italiana, que establece la reserva de ley respecto a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

De modo similar a como lo ha hecho el T.C. español, en Italia, la Corte Costituzionale hizo depender la exigencia de aprobación legal de las tarifas de que los servicios que con ella se financien sean servicios reservados "a la mano pública", a través de fórmulas monopolísticas de hecho o de derecho, o de que tales servicios puedan considerarse esenciales para las necesidades vitales de los ciudadanos. En estos supuestos la libertad para contratar es meramente formal y la determinación de la tarifa "es una verdadera imposición de prestación patrimonial" que no puede quedar al arbitrio de la autoridad administrativa.

---

<sup>41</sup> RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados.", *op. cit.*, pag. 271.

<sup>42</sup> FALCON Y TELLA, R., "El concepto de prestación patrimonial de carácter público y la necesidad de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad respecto al art. 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos", *Editorial Quincena Fiscal*, n° 2, enero, 1996, pag. 6.

<sup>43</sup> Sobre esta sentencia véase el comentario de DE MITTA, E., en *Fiscoe Costituzione*, especialmente pags. 320 y 321.

Resulta imaginable que nuestro T.C. pueda llegar a plantearse la necesaria exigencia legal, a la luz de la doctrina sentada en la s. 185/1995, para ciertas tarifas que son verdaderas prestaciones patrimoniales, al ser cantidades coactivamente impuestas, pues se pagan para obtener servicios que de hecho, no son prescindibles o que son prestados en régimen de monopolio. A este respecto, las posibilidades derivadas de la s. 185/1995 son mucho mayores que las que se desprenden de la resolución de la Corte italiana, pues ésta exigía que, además de un servicio ineludible, la tarifa tuviese que ser impuesta por un "acto de autoridad" para poder dar lugar a una prestación patrimonial de carácter público<sup>44</sup>. Sería, por otro lado, lamentable que para eludir un proceso de "legalización" de tarifas, se terminase acudiendo a argumentos como los que la propia Corte Costituzionale esgrimió, al decir que la complejidad del proceso de fijación de determinadas tarifas justifica que el control parlamentario de la Administración se sustituya por el control de determinadas comisiones de carácter técnico - Comitato Interministeriale di Prezzi en Italia o la suprimida Junta Superior de Precios en España-.

Por ello, la s. 185/1995 debe ser objeto de contraste con todas aquellas disposiciones que, en aras de un tradicional concepto de potestad tarifaria, atribuyen a la Administración una facultad libérrima para el establecimiento y cuantificación de determinadas tarifas.

## VII- INCIDENCIA DE LA SENTENCIA 185/1995 EN LAS DISTINTAS EXPRESIONES DE LA POTESTAD TARIFARIA.

Dado que la expresión potestad tarifaria abarca una heterogénea diversidad de supuestos distintos, creemos que para apreciar la incidencia de la sentencia 185/1995 resulta imprescindible referirse por separado a distintos tipos de tarifas.

Así, por un lado estarían aquellas tarifas que no se satisfacen por servicios imprescindibles para cubrir las necesidades vitales de cualquier ciudadano, sino que, a pesar de su denominación, han sido tradicionalmente calificadas como tasas o precios públicos. Ejemplo arquetípico son las tarifas G-3, por uso de servicios portuarios por embarcaciones de mercancías y pasajeros y G5, embarcaciones deportivas y de recreo, contempladas en la Ley 1/1966, de 28 de enero sobre Régimen Financiero de los Puertos Españoles, modificada por la Ley 18/1985, de 1 de julio<sup>45</sup>. En el mismo sentido, cabe mencionar las tarifas aeroportuarias de la Ley 48/1960 de Navegación Aérea, y, en concreto, por los servicios gestionados por el ente público Aeropuertos Españoles y Na-

---

<sup>44</sup> AGUALLO AVILES, A., *Tasas y precios públicos*, op. cit., pag. 230. RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados...", op. cit., pag. 264.

<sup>45</sup> Sobre tarifas portuarias vid. VERDERA TUELLS, E., "Tarifas portuarias", C.T., n° 54, 1985, pag. 151. HERRERO DE LA ESCOSURA, P., "Las tarifas portuarias. Naturaleza y régimen", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, op. cit., pags. 540 a 543.

## E S T U D I O S

vegación Aérea, Decreto 1675/1972, de 26 de junio. Estas tarifas, antes de la sentencia 185/1995, habían sido calificadas por el T.S. en sentencia de 25 de abril de 1995, como precios públicos<sup>46</sup>.

Aunque la causa que determina la exigencia de alguna de las tarifas citadas sean, en ocasiones, los servicios prestados por los organismos de gestión portuaria, a los que se ha intentado dotar de un funcionamiento similar al de las empresas privadas<sup>47</sup>, su fundamental presupuesto es la utilización privativa del dominio público. Ello determina su condición de prestaciones patrimoniales de carácter público y su sometimiento al principio de reserva de ley. Así lo interpreta el Real Decreto-Ley 2/1996, de 26 de enero, al incluirlos entre los precios que deben ser objeto de legalización. Estas tarifas G-3 y G-5 han sido recalificadas en tasas por el Tribunal Supremo en S. de 2 de febrero de 1996, supuestamente en aplicación de la sentencia 185/1995. Tal conversión no se deduce expresamente de la misma, aunque de manera implícita palpita en la resolución la idea de que los precios públicos por aprovechamiento del dominio público nunca debieron salir del ámbito de las tasas<sup>48</sup>. Precisamente, el propio Tribunal Supremo caracterizó como tasas, en las sentencias de 16 de octubre de 1987 o 8 de julio de 1989<sup>49</sup>, las cantidades exigidas por aprovechamientos privativos del dominio público. Lo mismo cabría decir de las tarifas aeroportuarias, a las que la s. de la AN. de 21 de noviembre de 1995 atribuyó la condición de precios públicos y a las que se refiere también el Decreto-Ley 2/1996.

En suma, aunque algún pronunciamiento jurisprudencial haya interpretado el contenido de la sentencia 185/1995 en el sentido de que ésta pretendía reconducir las prestaciones por ocupación privativa del dominio al ámbito de las tasas, tal conversión en tasas de lo que eran anteriormente precios públicos no se desprende de la sentencia. Lo que sí resulta de la misma es que las prestaciones exigidas como consecuencia del aprovechamiento privativo o especial del dominio público son prestaciones patrimoniales de

---

<sup>46</sup> PEREZ ROYO, F., "La contribución de la Corte Costituzionale Italiana a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria", *El Tribunal Constitucional*, Vol. III, I.E.F., Madrid, 1981, pags. 2179-2180.

<sup>47</sup> El sistema de Juntas de Puertos fue implantado por Ley 27/1968, de 11 de junio, junto con su Reglamento, aprobado por R.D. 1.350/1970, de 9 de abril. El Decreto 1.348/1962, de 14 de junio, crea, asimismo, con carácter de Organismo Autónomo, la comisión Administrativa de Grupos de Puerto, -Decreto 1.348/1962, de 14 de junio-. La prestación de servicios prevalece, frente a la ocupación del dominio público, en la tarifa G-5, que se exigen a embarcaciones deportivas y de recreo.

<sup>48</sup> La condición de res extracomercium de los bienes de dominio público, en tanto no tenga lugar su desafectación supone la imposibilidad lógica de que respecto a los mismos pueda hablarse de tasas. El supuesto previsto en el art. 24 de la LTPP fue y debe seguir siendo un supuesto de tasas y no de precios públicos. Véase, entre otros, FALCON Y TELLA, R., "El concepto de prestación patrimonial de carácter público...", *op. cit.*, pag. 8.

<sup>49</sup> Pronunciamientos en los cuales el T.S. llega a la condición de que las tarifas G-3 son tasas, tras constatar su condición de ingreso exigido por un organismo autónomo de la Administración y cuyo presupuesto es la prestación de servicios que conllevan la utilización de un bien de dominio público como las instalaciones portuarias.

carácter público en el sentido del art. 31, 3 de la C.E. Ya no cabe mantener que no es necesario fijar por ley el aprovechamiento del dominio público alegando que la potestad de fijar estas contraprestaciones es una potestad del Ente público concedente o autorizante, ínsita en la propia potestad de conceder o autorizar y, por tanto, exenta de cualquier exigencia de habilitación legal expresa. La catalogación de las cantidades pagadas por aprovechamientos demaniales como prestaciones patrimoniales de carácter público resulta ahora indudable y es plenamente extensible a las tarifas portuarias G-3 y G-S y a las aeroportuarias, las cuales, en tanto precios públicos coactivos, han sido inicialmente expulsados del ámbito de la Ley de Tasas y Precios Públicos, que en su art. 26 sigue admitiendo precios públicos establecidos por normas de rango inferior a la ley. La sentencia 185/1995 exige una legalización de estas tarifas, aunque la vía seguida para ello, a través del Decreto-Ley 2/1996, no haya sido la más apropiada<sup>50</sup>.

Vamos a centrarnos pues en las tarifas que son retribuciones de servicios públicos esenciales y que, aunque desde la perspectiva jurídico formal sean precios satisfechos voluntariamente, pueden entrar en la definición dada por el T.C. de prestaciones coactivas". No obstante, conviene hacer una serie de puntualizaciones respecto a las tarifas postales y a las relativas al suministro de agua, las cuales, a nuestro juicio, presentan ciertas peculiaridades en lo referente a la aplicación de las consecuencias de la sentencia 185/1995.

### *VII.1. Tarifas postales.*

Las tarifas postales referidas a los servicios que actualmente se relacionan en la O.M. de 23 de diciembre de 1994, han sido calificadas históricamente como tasas<sup>51</sup>, a pesar de lo cual, y pese a las abundantes críticas doctrinales, la Ley de Tasas y Precios Públicos las definía como precios públicos<sup>52</sup>. El F.J. 4º de la s. 185/1995, atribuye de forma incuestionable, a las tarifas satisfechas por el servicio público de correos, la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público sometidas a reserva de ley, tanto por el carácter irrenunciable del servicio de correos como por el hecho de que el mismo se preste por el Estado, a través del Organismo Autónomo Correos y Telégrafos, en régimen de monopolio.

El sometimiento a la ley de las tarifas por servicios públicos postales, se deduce pues de la propia sentencia de forma explícita, de manera que en la actualidad resulta claro que estas tarifas han de establecerse por ley. Les afecta, por tanto, la exclusión del

---

<sup>50</sup> Vía profusamente criticada por RAMALLO MASSANET, J., "Tasas, precios públicos y precios privados...", *op. cit.*, pag. 265.

<sup>51</sup> Véase al respecto, PEREZ OLEA, M., "La Ordenanza postal y las tarifas del servicio de correos", *op. cit.*, pag. 288.

<sup>52</sup> Un resumen de las mismas en MARTIN FERNANDEZ, J., "Los precios públicos y la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre", *op. cit.*, pag. 21.

## E S T U D I O S

ámbito de la Ley de Tasas y Precios Públicos, aunque su reubicación en el ordenamiento, a través del Decreto-Ley 2/1996, que se refiere también a las prestaciones por servicios básicos postales y telegráficos, no haya sido muy afortunada desde el punto de vista de la técnica jurídica.

Sabido es que "establecer" es algo más que "crear", puesto que aquel concepto abarca, como dice PEREZ ROYO, "todos los elementos que afectan a la identidad o a la entidad de la prestación"<sup>53</sup>. No bastará que una norma con rango de ley cree las prestaciones por servicios postales, sino que, para dar cumplimiento a la s. 185/1995, habrán de fijarse por ley los elementos esenciales de la prestación, entre ellos la cuantía. El sistema de legalizar estas tarifas a través del Decreto-Ley 2/1996 no resulta satisfactorio, aunque va a significar que, como señala su art. 1º, no quepa en el futuro una modificación de los elementos esenciales de estas prestaciones por normas de rango inferior a la ley. Pero lo que, a nuestro juicio, resulta completamente inadmisibile es la remisión que este mismo art. 1º del Decreto-Ley 2/1996 lleva a cabo a favor la Ley de Presupuestos para modificar la cuantía de las prestaciones postales<sup>54</sup>. Como veremos más adelante, tras la sentencia 185/1995 creemos que resultan aplicables a las prestaciones patrimoniales de carácter público las limitaciones que el art. 134, 7 de la Constitución establece para la Ley de Presupuestos respecto a los tributos. No será posible, por tanto, modificar la cuantía de una de estas prestaciones si no media una previa ley sustantiva autorizante, condición que a nuestro modo de ver no reúne nunca un Decreto-Ley<sup>55</sup>.

### VII.2. Tarifas por suministro de agua.

También las tarifas por suministro de agua, pueden verse afectadas por la s. 185/1995.

Estas tarifas tienen la condición de precios públicos, no pudiendo identificarse con las tarifas percibidas por actividades realizadas por las Entidades locales en régimen de Derecho Privado, a las que se refiere el art. 155, 2 del Reglamento de Servicio de las Corporaciones Locales. El suministro de agua está reservado en régimen de monopolio

---

<sup>53</sup> PEREZ ROYO, F., "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", H.P.E., nº 14, 1972, pag. 233.

<sup>54</sup> Remisión cumplidamente tomada por la Ley 12/1996 de 30 de diciembre, de Presupuestos para 1997 en su art. 68 y cuantificada a través de la O.M. de 2 de enero de 1997.

<sup>55</sup> FALCON Y TELLA, R., "La habilitación a las Leyes de Presupuestos para modificar tributos", Civitas, R.E.D.F., nº 33, 1982, pags. 48 y 49. Ello supone rechazar la confusa teoría sobre la "mera adaptación del tributo a la realidad económica", establecida por la S. T.C. 27/1981, de 20 de julio y que la modificación de una tarifa que ni siquiera se ha fijado originariamente por ley pueda entrar dentro de este supuesto. Tal aportación del T.C., supone, en palabras de LOZANO SERRANO, C., "abrir un portillo inexplicable a la práctica preconstitucional de utilizar el instrumento presupuestario para realizar verdaderas reformas tributarias". Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1990, pag. 47.

a los Entes Locales, ya que el art. 86, 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local lo define como servicio esencial a prestar por las Entidades Locales. Ello supone que lo que se cobre por este servicio será un precio público porque, según el art. 41 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, son precios públicos todas las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios "de la competencia de la Entidad Local"<sup>56</sup>. Las cantidades que por el suministro de agua se cobren, por tanto, serán precios públicos "establecidos en el ámbito de las competencias municipales y en el ejercicio del poder de imperio que como Entes públicos ostentan"<sup>57</sup>.

A nuestro modo de ver las tarifas por suministro de agua también son prestaciones patrimoniales de carácter público<sup>58</sup>. Afirmación que se puede apoyar en el hecho de que estas tarifas financian un servicio público imprescindible de hecho, lo que le convierte en materialmente obligatorio. Aunque no sea posible hablar de un servicio jurídicamente coactivo, ya que no existe obligación de darse de alta ante la compañía suministradora sino sólo de disponer de una "instalación de agua correcta"<sup>59</sup>, la ausencia de libertad para renunciar a este servicio se pone de manifiesto de forma indudable al constatar el dato de que el propio art. 26, 1 de la Ley de Bases de Régimen Local declara el abastecimiento domiciliario de agua potable como servicio de prestación obligatoria en todo municipio<sup>60</sup>. Si se admite la tradicional calificación de las tarifas por suministro de aguas como precios públicos, estaríamos ante un ejemplo de precios que habrán resultado expulsados del ordenamiento si su exigencia no responde al consentimiento colectivo a través de la interpositio legislatoris.

No obstante, su condición de precios públicos locales conlleva una problemática añadida. La sentencia 185/1995 ha incidido en la LTPP estatal, pero no sobre la normativa local similar, que en cuanto al establecimiento de dichos precios se concreta en el art. 48 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de Haciendas Locales. Habrá que preguntarse si la exigencia de ley para el establecimiento de los precios públicos que son prestaciones patrimoniales en el sentido del art. 31,3 de la C.E., se cumple sim-

---

<sup>56</sup> SARTORIO ALBALAT, S., "Los precios públicos en particular", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pag. 538.

<sup>57</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., "Tasas y precios públicos", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, op. cit., pag. 441.

<sup>58</sup> La negación de su carácter de ingreso puramente privado cuenta con una larga tradición doctrinal; vid., RODRIGUEZ MORO, N., "Naturaleza jurídica del precio que pagan los usuarios de un servicio de aguas municipalizado con monopolio", *R.E.V.L.*, nº 170, 1971, pags. 327 y ss.

<sup>59</sup> Sobre el tema PAGES I GALTES, J., *Fiscalidad de las Aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pag. 139. Conviene recordar que el servicio público de suministro de agua es obligatorio para....

<sup>60</sup> Vid. sobre el tema, QUINTANA LOPEZ, T., *El derecho de los vecinos a la prestación y establecimiento de los servicios públicos municipales*, Civitas, Madrid, 1987, pags. 14 y ss.

## E S T U D I O S

plemente por el hecho de que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a través de su art. 41, contemple la figura de los precios públicos, lo que supondría la existencia de una interpositio legislatoris estatal sobre esta categoría abstracta. A nuestro modo de ver, tal previsión abstracta, en tanto no contiene ninguna norma relativa a la citada reserva, puede valer para ratificar la permanencia de los precios públicos locales en el ordenamiento, por lo menos hasta que el T.C. no declare inconstitucional el art. 41 de la Ley de Haciendas Locales<sup>61</sup>. Pero no puede servir para cubrir el requisito de autoimposición<sup>62</sup>, por lo que es necesario que, una vez prevista la figura abstracta, se cumpla el requisito del consentimiento que los ciudadanos deben otorgar sobre cada prestación concreta y sobre la cuantía de la misma. En este sentido, se afirma que bastaría la aprobación de la tarifa por el Pleno de la Corporación Local, pues a éste se atribuiría "suficiente legitimación popular para satisfacer las exigencias nucleares del principio de autoimposición"<sup>63</sup>. Habida cuenta que las tarifas relativas al suministro doméstico de agua deben ser fijadas y aprobadas por la Corporación Titular - art. 148 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales - o informadas por dicha Corporación cuando no sea ella la que presta el servicio, la potestad tarifaria es, en esta materia, facultad exclusiva del Pleno. No puede admitirse, a nuestro modo de ver, ningún tipo de Delegación en la Comisión de Gobierno, aunque el art. 48,1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sí permite con carácter general este tipo de delegación para establecer precios públicos locales. Por lo tanto, si se acepta que los precios públicos establecidos por el Pleno cumplen las exigencias de autoimposición<sup>64</sup>, el poder tarifario relativo a tarifas por suministro de agua no se vería alterado, al cumplir la intervención del Pleno la función que en otras tarifas estatales debe desempeñar el Parlamento.

A nuestro modo de ver, esta conclusión es incorrecta. La misma se basa en una suerte de flexibilidad de la reserva de ley local, también recogida en la s. del T.S. Justi-

---

<sup>61</sup> En la actualidad existe planteado un recurso de inconstitucionalidad, presentado por el Grupo Popular y referido a los arts. 41 a 48 de la Ley Reguladora de Régimen Local (B.O.E. de 27 de abril de 1989).

<sup>62</sup> Vid. HERRERO DE LA ESCOSURA, P.-GONZALEZ GONZALEZ, A.I.; "Las tasas y los precios públicos. Comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre", en *Impuestos*, n° 1, 1997, pag. 83; Aceptar otra alternativa sería admitir que la aprobación de los ingresos que perciben las Corporaciones Locales en base a una actividad que afecta o se refiere a un ingreso concreto, sean tasas o precios públicos, se caracterizan por una flexibilización en sus exigencias de legalidad, en relación a los mismos ingresos percibidos por el Estado; sería lo que MARTIN QUERALT, J. -LOZANO SERRANO, C., denomina "circuito financiero separado, que escapa al imperio de la ley", *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, De. Tecnos, Madrid, 1996, pag. 112.

<sup>63</sup> PAGES I GALTES, J., "La impugnación de los precios públicos locales al amparo de la S. T.C. 185/1995, sobre la Ley de Tasas y Precios Públicos", *Impuestos*, n° 13, 1996, pag. 35. ORON MORATAL, G., "Los precios Públicos en la Hacienda Local tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de diciembre de 1995 (A propósito de la S. del T.S.J. Extremadura de 22 de enero de 1996)", *J.T.*, n° 74, 1996, pag. 20.

<sup>64</sup> ORON MORATAL, G., "Los precios públicos en la Hacienda Local", *op. cit.*, pag. 20.

cia de Extremadura de 22 de enero de 1996<sup>65</sup> y parte de admitir como suficiente la previsión abstracta de la categoría de los precios públicos en la Ley de Haciendas Locales, cuando en esta norma no hay ninguna disposición sobre aspectos esenciales de dichos precios públicos, como por ejemplo, su cuantía máxima<sup>66</sup>. Y esta falta de previsión no puede cubrirse con la intervención del Pleno, porque la reserva de ley, como es sabido, no cumple solamente una función de autoimposición - que sí podría satisfacer el Pleno, y que para el T.C. en su s. 185/1995 sería la fundamental - sino otras fijaciones que son inherentes a la reserva de ley tributarias y que son privativas de la ley, como la igualdad y uniformidad del ordenamiento y la publicidad y responsabilidad de las Asambleas Parlamentarias, cuyo sustrato final es el reparto de funciones entre los órganos del Estado<sup>67</sup>. Por eso, creemos que la s. 185/1995 va a suponer que se tenga que fijar por norma de rango legal las cuantías máximas de las tarifas por suministro de agua<sup>68</sup>. Bien a través de una ley estatal o, normalmente, autonómica, tanto por las competencias asumidas por los respectivos Estatutos de autonomía en materia de aprovechamientos hidráulicos<sup>69</sup> como por la calificación que hace el Decreto-Ley 7/1996 de los precios de abastecimiento de aguas como precios de "ámbito autonómico". En tanto ello no suceda, se estará incurriendo en inconstitucionalidad.

### VII.3. Incidencia general de la s. 185/1995 en las tarifas de servicios públicos esenciales.

Aclarada ya la incidencia específica de la sentencia 185/1995 en relación a algún tipo concreto de tarifa, nos centraremos ahora en el efecto que, a nuestro juicio, va a provocar esta sentencia en relación al común de las tarifas por servicios públicos de los llamados esenciales.

---

<sup>65</sup> Cuyo ponente fue el prof. Merino Jara. sobre la misma, véase ORON MORATAL, G., "Los precios públicos en la Hacienda Local...", op. cit., pag. 21.

<sup>66</sup> La remisión legal a favor de normas inferiores en materia de cuantía de los precios públicos es admisible "siempre que no provoque por su indeterminación una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador - F.J. 6º de la s. 185/1995 -. Sobre el tema, véase ORON MORATAL, G., "Los precios públicos en la Hacienda Local...", op. cit., pag. 21. Y lo cierto es que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales sólo prevé que los precios públicos por prestación de servicios, cubran, como mínimo, su coste.

<sup>67</sup> S.T.C. 19/1987, de 17 de febrero. vid., además, SIMON ACOSTA, E., "Reserva de ley tributaria", op. cit., pag. 5870. PEREZ ROYO, F., "Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria", op. cit., pag. 219.

<sup>68</sup> No cabe afirmar, como de forma correctiva hizo en algún momento la jurisprudencia constitucional italiana (s. 4/1957) que el principio de reserva de ley, "no exige que la ley que confiere el poder de imponer una prestación deba necesariamente contener la indicación del límite máximo de la prestación imponible"; PEREZ ROYO, F., "La contribución de la Corte Costituzionale...", op. cit., pag. 2179.

<sup>69</sup> En esta materia, el T.C. en s. 227/1988, de 29 de noviembre, señaló que sobre la misma pueden concurrir, funciones o facultades de idéntica naturaleza jurídica, pertenecientes al Estado y a las Comunidades Autónomas. Por ello, el principio de intereses afectados se erige en criterio delimitador para la atribución y el ejercicio de competencias.

## E S T U D I O S

Nos estamos refiriendo a servicios - agua, energía, transportes y comunicaciones, cuyo carácter esencial resulta indudable, y cuya prestación se dispensa en formas palmariaamente monopolísticas. Esto se puede ver tanto en el régimen intervenido de sus precios, que arranca en nuestro derecho del R.D. 2695/1977, de 28 de octubre, como en su pertenencia a lo que, en términos de Derecho comunitario, se llaman mercados excluidos (directivas 90/531, C.E.E. de 27 de septiembre y sobre todo, la 93/38/C.E.E. de 14 de junio, del Mercado Unico<sup>70</sup>). A ello hay que añadir la circunstancia de que el Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, no haya extendido a estos servicios la liberalización prevista en su art. 16, Tres.

A nuestro modo de ver, de la s. 185/1995 se deduce que las tarifas por estos servicios son prestaciones patrimoniales de carácter público, por lo que las mismas deberán establecerse por ley. Si tenemos en cuenta que nuestro derecho positivo suele prever para estas tarifas una facultad de fijación y modificación atribuida en exclusiva a la Administración, esta potestad tarifaria, cuyo ejercicio supone poder establecer y fijar la cuantía sin sujeción a límites legales, debe ser objeto de revisión a la luz del pronunciamiento del T.C.

Así, creemos que el art. 163 de la Ley 13/1995 de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, en cuanto prevé las prestaciones económicas correspondientes al contratista titular de un contrato de gestión de servicios públicos, debe interpretarse en el sentido de que tales prestaciones no se fijarán en los exclusivos términos que el propio contrato establezca, como dispone actualmente el precepto, sino en los términos que fije la correspondiente ley, siempre y cuando el servicio dé lugar a una prestación patrimonial de carácter público.

En el mismo sentido, de la sentencia 185/1995 se desprende que deben establecerse por ley prestaciones tales como las tarifas relativas a transportes, telefonía, gas o electricidad. Por eso pueden incurrir en inconstitucionalidad, salvo que se interpreten en el sentido de una necesaria interpositio legislatoris, entre otros posibles supuestos, el art. 18 de la Ley 16/1987, de 30 de julio de Transportes Terrestres, al señalar que "la Administración de transportes podrá establecer tarifas obligatorias o de referencia..."; el art. 16, g), último inciso, de la Ley 31/1987, de 18 de diciembre, de Telecomunicaciones, que señala que "...las tarifas serán aprobadas por el Gobierno a propuesta del Ministerio de Transporte, Turismo y Comunicaciones"<sup>71</sup>; el artículo decimoquinto, último inciso de la Ley 10/1987, de 15 de junio sobre normas básicas para un desarrollo coordinado

---

<sup>70</sup> Directivas respecto a las cuales la Disposición Transitoria Sexta de la Ley 13/1995, de Contratos de las Administraciones Públicas, prevé su entrada en vigor en caso de no transposición para entidades administrativas, organismos autónomos y entes públicos que no tengan carácter industrial o mercantil.

<sup>71</sup> El Decreto-Ley 6/1996 introduce, en su intento de liberalizar las telecomunicaciones, en su art. 1, 2, en las tarifas relativas a telecomunicaciones, la necesidad de informe preceptivo de la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones creada por la misma norma.

César García Novoa

de actuaciones en el sector de combustibles, que establece que "el Gobierno fijará, a propuesta del Ministerio de Industria y Energía, previo informe de los órganos correspondientes, las tarifas y precios de venta al público, de los combustibles gaseosos...", y el art. 16, 1 de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, en cuanto dispone que "...para la determinación de las tarifas que deberán satisfacer los usuarios del sistema integrado, el Gobierno establecerá la retribución global y conjunta de las actividades de dicho sistema"<sup>72</sup>.

En todos estos casos, resulta necesaria la fijación de estas tarifas por ley, pues todas ellas, por suponer servicios esenciales y prestarse en régimen de monopolio de hecho o de derecho, son, según la doctrina sentada por la s. 185/1995, prestaciones patrimoniales de carácter público. Pero, si bien el requisito de creación legal de estas tarifas puede entenderse cumplido, habida cuenta de que las mismas están abstractamente previstas en las distintas disposiciones de rango legal reguladoras de los servicios por las que se exigen, entendemos que resulta imprescindible la fijación por ley de su cuantía, al menos en lo que se refiere a su límite máximo.

La cuestión, por último, será saber si estos requisitos de legalidad pueden entenderse cumplidos a través de la Ley de Presupuestos, en especial en lo que afecta a la previsión de la cuantía máxima de estas tarifas. Recordemos que la Constitución en su art. 134,7 prohíbe a la Ley de Presupuestos crear tributos, permitiendo su modificación sólo si lo prevé una ley tributaria sustantiva. A diferencia del requisito de legalidad del art. 31, 3, que la Norma Fundamental refiere, no a los tributos sino a las "prestaciones patrimoniales de carácter público", el art. 134, 7 establece una limitación del contenido de la norma presupuestaria sólo para tributos. Una interpretación literal del texto constitucional llevaría a entender que las prestaciones patrimoniales de carácter público podrían ser creadas y modificadas libremente a través de la ley de Presupuestos, ya que las mismas no son tributos. A nuestro juicio hay que optar por una interpretación teleológica del art. 134, 7 de la Constitución, buscando el fundamento de este precepto, que para FALCON Y TELLA es garantizar la total eficacia del principio de reserva de ley facultando la intervención plena del Parlamento a la hora de definir el sistema tributario, frente al papel más limitado de las Cortes en el procedimiento parlamentario de elaboración de la Ley de Presupuestos<sup>73</sup>. Si la finalidad del art. 134, 7 es la garantía de la intervención parlamentaria en la definición del sistema tributario y del texto de la sentencia

---

<sup>72</sup> Norma, ésta última, que se inserta en la evolución iniciada por la Ley 49/1984, de explotación unificada del Sistema Eléctrico Nacional, y por el más reciente desarrollo por R.D. 1538/1987, de 11 de diciembre, sobre determinación de la tarifa de las empresas gestoras del servicio, vid. DIAZ FORMOSO, J., "El sector eléctrico español", Punto Crítico, n° 8, 1997, pag. 35. Precisamente, uno de las principales novedades de la Ley 40/1994, ha sido la unificación de las tarifas eléctricas. Hay que tener en cuenta la mayor liberalización que se desprende de la firma del Protocolo Eléctrico.

<sup>73</sup> FALCON Y TELLA, R., "La habilitación a las Leyes de Presupuestos..", op. Cit., pag. 37.

## E S T U D I O S

185/1995 se desprende la intención de someter a esa misma intervención parlamentaria todas las prestaciones patrimoniales de carácter público, la finalidad última de la sentencia coincide, en su sustrato más elemental, con el fundamento del art. 134,7 de la Constitución. Si después de la s. 185/1995 se van a tener que aplicar a las prestaciones patrimoniales de carácter público buena parte de las referencias que antes se hacían al tributo, a nuestro juicio, el art. 134, 7 de la Constitución es aplicable a todas las prestaciones públicas. Por ello, la fijación del límite máximo de las tarifas anteriormente señaladas deberá efectuarse a través de una ley ordinaria, puesto que la cuantía es uno de sus elementos esenciales. Tampoco se podrá modificar la cuantía en la Ley de Presupuestos, si una ley sustantiva no lo prevé.



Revista  
Técnica  
Tributaria

E S T U D I O S

## NOTAS SOBRE EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

**Tomás Marcos Sánchez**

*Abogado*

*Miembro de la A.E.D.A.F.*

### Introducción

Las características del régimen de transparencia fiscal desde que se introdujo en el ordenamiento tributario español, han ido evolucionando hasta convertir la figura en un medio contra conductas que se consideran elusivas, o al menos incentivadoras de un diferimiento o rebaja injustificada en el pago de los tributos.

Tal vez ello ha motivado cierto grado de oscuridad en los conceptos y requisitos que determinan la definición de los sujetos afectados y de los procedimientos que integran el contenido de la transparencia fiscal. Para conseguir la mayor flexibilidad de las normas en aras de una mayor efectividad de las actuaciones administrativas que defienden la integridad de las bases y tipos de gravamen.

Se utilizan con profusión conceptos indeterminados o ambivalentes, y se introducen frecuentes excepciones a los principios, que a su vez se someten a subespecies de excepciones que vuelven a la efectividad a los principios antes excepcionados.

Para acabar de confundir las cosas aparece la reciente figura de la Transparencia Fiscal internacional con los mismos fines antielusivos y con incidencia en el complejo universo de las relaciones jurídicas, privadas y públicas, internacionales.

Los caracteres de la Transparencia Fiscal han de servir pues al respetable objetivo de la equidad y justicia tributaria, evitando que la interposición de personas entre las fuentes de renta y sus destinatarios efectivos provoque un diferimiento o minoración de las bases o tipos de tributación propios de nuestro ordenamiento.

Sin embargo, es lo cierto, que la complejidad de las normas tributarias, y singularmente la que es predicable del régimen de la transparencia fiscal, tienen una consecuencia inmediata en el nivel de seguridad jurídica a que el ciudadano tiene derecho y que también es indisociable de la esencia de nuestro ordenamiento.

Más que a menudo esta inseguridad consecuente a la complejidad, coloca al ciudadano a disposición del intérprete autorizado que puede, sin descomponer la figura,

## E S T U D I O S

mantener interpretaciones y soluciones contradictorias para casos similares. Y todas ellas con el adecuado fundamento y soporte legal.

Esta dispersión conceptual de la legalidad teórica, que convalida como legítimas actuaciones particulares contradictorias en la práctica, dificulta en grado sobrehumano la planificación tributaria de los ciudadanos, y convierte a sus responsables en almas en pena incapaces de dar respuestas seguras e inteligibles.

Siempre nos queda el consuelo de alcanzar por este exigente camino el verdadero conocimiento, porque dice San Juan de la Cruz a los espirituales (perdón por la irreverencia): Si quieres saber todo en todo, no quieras saber nada en nada.

## **I. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNA**

### *1.1. Elementos Subjetivos:*

#### **A. Sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes:**

##### **A.1. Concepto. Delimitación positiva:**

Aquellas en las que más de la mitad de su activo, esté constituido por valores y elementos no afectos a actividades empresariales o profesionales, siempre que se cumpla alguna de las siguientes circunstancias: a) que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un Grupo Familiar, que es el constituido por personas unidas por vínculos de Parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive; b) que más del cincuenta por ciento del capital pertenezca a diez o menos socios.

#### **Notas:**

**-Activo:** valorado según contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad.

A falta de definición expresa del concepto de Activo, hay que considerar incluidas en el mismo las masas patrimoniales referidas bajo este apartado en los arts. 175 y siguientes de la LSA, y en el Plan General de Contabilidad y adaptaciones sectoriales.

Por lo que se refiere a la Imagen Fiel como dice el Plan General de Contabilidad en desarrollo de lo establecido en el Código de Comercio, es el resultado de la aplicación de los principios contables, presididos por el principio de prudencia.

El pronunciamiento de la Administración sobre la aplicación del régimen de transparencia en función de los valores contables supone por lo mismo un pronunciamiento positivo sobre la imagen fiel reflejada por los indicados valores recogidos en los estados contables. De ahí que no pueda ser desestimado este pronunciamiento a otros efectos

como sea el de la comprobación del resultado contable, previo a la determinación de la base imponible, en aplicación de las correcciones legalmente previstas sobre aquel..

En el caso de que la Administración pretendiese la aplicación de otra valoración, ésta ha de adecuarse necesariamente a los principios contables cuya puesta en aplicación representa la imagen fiel, y señaladamente el principio del precio de adquisición. En el régimen de transparencia sólo se admite la sustitución de estos criterios y principios valorativos en caso de venta de participaciones de sociedades de mera tenencia de bienes en los que se sustituye el valor contable por el valor del impuesto sobre el patrimonio, o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

**-Valores:** No se efectúa definición del concepto que deberemos sobreentender. Una referencia puede encontrarse en el antecedente legislativo que contiene el art. 71 del anterior reglamento del impuesto sobre sociedades. Allí se definen como valores mobiliarios los títulos que concedan a sus tenedores derechos de propiedad o de percepción de dividendos, participaciones de beneficios, intereses, comisiones o primas y que sean susceptibles de cotización en mercados de valores. En particular se incluyen entre ellos: a) las acciones y participaciones en todo tipo de Sociedad o Entidades, b) los derechos preferentes de suscripción, c) las obligaciones, bonos y títulos asimilados, d) las letras de cambio emitidas por Bancos, e) los certificados de depósito emitidos por entidades financieras y libremente transmisibles, f) los resguardos de depósitos o de entrega de mercancías cuando fuesen negociables, en tanto dichas mercancías no hayan de ser destinadas a la explotación de la empresa.

Debe entenderse pues por Valores todo documento, no necesariamente título independiente, que incorpore los derechos de participación en el capital social o fondo social de entidades con personalidad jurídica propia, o representen participación en otras formas de colocación de capitales retribuidas o negociables. Se incluyen los valores representados mediante anotaciones en cuenta (Ley 24/1988).

Se computan en todo caso aquellos Valores de sociedades participadas que a su vez tengan la consideración de sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas, cualquiera que sea el grado de participación, objeto social y organización de que disponga la entidad titular de la participación, sin que se aplique la excepción que más adelante se dirá.

**-Actividades Empresariales y Profesionales:** remisión al concepto de la Ley del impuesto sobre la renta: ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Notable es el problema planteado para la concreción de la existencia de actividad empresarial en ciertos sectores como es el de las entidades inmobiliarias que arriendan los bienes de su activo. Es sabido que la doctrina tradicional de los órganos directivos del Ministerio de Hacienda es contraria a la calificación del arrendamiento como actividad empresarial, mientras que algunos Tribunales de Justicia, y señaladamente el Tribunal Superior de Justicia de Valencia opinan que toda ac-

## E S T U D I O S

tividad incluida en el objeto social de una entidad mercantil es por definición actividad típica empresarial. Ciertamente es que la nueva Ley de renta incluye una cláusula de garantía que previene contra inseguridades y discusiones, al disponer la presunción legal de la existencia de actividad empresarial en el arrendamiento y compraventa de inmuebles, cuando en el desarrollo de la actividad se cuente con un local exclusivamente destinado a la gestión de dicha actividad y además se tenga al menos una persona empleada con contrato laboral.

El Tribunal Supremo en sentencia de 12 de mayo de 1994 (ar. 3502) define la cuestión como un problema de prueba de la existencia de organización empresarial, ajeno al ámbito del recurso de casación, por lo que se dan por ratificadas las apreciaciones al respecto de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña:

*De la prueba practicada se desprende que los elementos patrimoniales de los que proceden los ingresos de la sociedad, están afectos a la explotación económica de la misma, pues es evidente que, en caso contrario, no se hubiesen obtenido los ingresos objeto de imposición, existiendo una organización empresarial dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles, en mayor o menor escala, pero existente a efectos de la figura tributaria aplicable.*

**-Afección:** Se entienden afectos: a) los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del sujeto pasivo; b) los destinados a servicios socioeconómicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad, salvo bienes de esparcimiento o recreo o de uso particular del titular de la actividad; c) cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de rendimientos. Se prevé la afección parcial de elementos no indivisibles y la existencia de utilización privada irrelevante o accesoria. Respecto de la anterior redacción del impuesto sobre la renta se ha eliminado la presunción legal de no afección en caso de los bienes cedidos a personas o entidades vinculadas directa o indirectamente.

La referencia al concepto de necesidad como definitorio de la afección ha motivado que las cuestiones que sobre este concepto se han planteado hayan sido remitidas por la Administración a la prueba aportada en cada caso concreto. Esto provoca una gran inseguridad puesto que la necesidad es una relación de inferencia, pero no un hecho que pueda ser sometido a proceso probatorio alguno. A título de ejemplo examinaremos algunos pronunciamientos sobre casos conflictivos:

**1.- Saldos bancarios:** La resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de noviembre de 1992, mantiene que *"los saldos de las cuentas bancarias utilizadas por la sociedad consultante deben calificarse como activo no afecto a la actividad empresarial"*; sin embargo la misma Dirección General en resolución de 25 de Octubre de 1993 remite la contestación a la prueba efectiva de la necesidad del elemento para la realización de la actividad al afirmar: *"Se observa en el balance cerrado a 31 de diciembre de 1992 que más del cincuenta por ciento del activo está constituido por la cuenta de bancos y por la cuenta de inversiones financieras. En la medida en que dichos elemen-*

*tos patrimoniales no sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos no pueden considerarse afectos a la actividad empresarial realizada por la sociedad."*

**2.- Arrendamiento de negocios:** En resolución de la D.G.T. de fecha 7 de septiembre de 1992, se mantiene que *"puesto que la sociedad carece de personal y tiene como única actividad el arrendamiento de sus instalaciones, parece deducirse que no cuenta con una mínima organización empresarial que permitiría calificar su actividad como actividad empresarial."*

**-Parentesco:** Se determina atendiendo al art. 915 y siguientes del C.C. La referencia al Grupo Familiar limitándolo posteriormente a las relaciones de parentesco, excluye de la descripción del Grupo Familiar a los cónyuges, según doctrina civil mayoritaria que entiende que el matrimonio hace familiares a los cónyuges entre sí pero no los convierte en parientes.

En este Grupo Familiar es imposible computar participaciones correspondientes a Entidades Jurídicas puesto que la especulación sobre toda relación parental es impropia, en estos casos. Lo que significa que existiendo socios personas jurídicas con un grado de participación superior a este cincuenta por ciento, no podrá apreciarse la concurrencia del requisito atinente a la propiedad conjunta del Grupo Familiar. (Resolución de la D.G.T. de 2 de septiembre de 1992)

**-Participación en el capital:** se cuantifica la participación requerida en relación a la titularidad imputable a los Socios. Lo que significa que tiene relevancia directa la definición de la condición legal de socio en el caso de usufructo de las acciones o participaciones que de difiere (por ministerio de los arts. 67 LSA y 36 LSRL), en favor del nudo propietario, pudiendo conferirse estatutariamente todos los restantes derechos inherentes a la condición de socio en el usufructuario.

De tal forma que la división de la nuda propiedad que informa la condición de socio entre más de diez personas, determinará la no concurrencia de este requisito subjetivo del régimen de transparencia, aunque la atribución de los derechos de socio se haya diferido en favor de usufructuarios en menor número.

## **A.2.- Concepto. Delimitación Negativa:**

**A.2.1. - No se computarán como valores los siguientes:** a) Los poseídos en cumplimiento de disposición normativa; b) Los que incorporen derechos de crédito derivados de relaciones contractuales propias del desarrollo de Actividades empresariales o profesionales; c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de actividad constitutiva de su objeto; y d) Los que otorguen al menos el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, excluyéndose de la excepción a las entidades participadas que, a su vez, sean sociedades de cartera.

## E S T U D I O S

Para afrontar problemas de prueba de la finalidad, conviene incluir la requerida en la definición del objeto social (art. 9 LSA., art. 13 LSRL y art. 117 y art. 178 del Reglamento del Registro Mercantil).

**A.2.2.-** No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades, aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos provenientes del desarrollo de actividades empresariales o profesionales, con el límite de los beneficios obtenidos en el propio año y en los diez años anteriores.

La limitación atinente al origen del que provengan los fondos ha de plantear problemas no solubles en el caso de coexistencia de una actividad empresarial o profesional, con beneficios atípicos resultantes de los elementos patrimoniales afectos a estas actividades o no afectos a ninguna de ellas. ¿Cómo se discriminará entre los posibles distintos orígenes del beneficio contable y mercantil único y sintético?

La literalidad de la norma obligará a distinguir los beneficios no distribuidos provenientes de actividades empresariales o profesionales del resto. Y a comparar los provenientes de actividades empresariales o profesionales con los beneficios totales que podrán ser mayores que los beneficios empresariales o profesionales no distribuidos, o menores (en el caso de pérdidas provenientes de otras fuentes diferentes a las actividades empresariales o profesionales).

### **B. Sociedades de profesionales:**

#### **B.1.- Concepto. Delimitación positiva:**

Aquellas en las que más del 75 por ciento de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando las personas físicas profesionales que estén directa o indirectamente vinculados al desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, al menos en el 50 por cien de los beneficios de aquellas.

#### **Notas:**

**-Origen de los ingresos:** El límite del 75% de los ingresos que procedan de actividades profesionales, obliga a preguntarse sobre la inclusión entre los mismos de los ingresos extraordinarios dimanantes, por ejemplo, de la enajenación de elementos afectos, y no afectos, a la actividad. En la medida en que tales ingresos, aun pudiendo integrarse en la base o renta fiscal derivada del ejercicio de la actividad profesional, no proceden del ejercicio de la actividad profesional entendida en su sentido material, como actividad cualificada intelectualmente en un sentido específico según la especialidad, no deben entenderse procedentes de este ejercicio. En esta misma medida entiendo que puede planificarse la cadencia de la obtención de estos ingresos, en orden a lograr la más adecuada tributación, logrando la inclusión o exclusión del régimen de transparencia, según proceda.

**-Profesional:** Como para la Ley fiscal que nos ocupa la definición de actividades empresariales y profesionales no ofrece diferencias explícitas, puesto que ambos suponen ordenación por propia cuenta de determinados factores de producción, hemos de concretar el concepto de profesional en fase interpretativa. No siendo suficiente la mera remisión a las clasificaciones del Impuesto sobre actividades económicas habida cuenta de la profusión de apartados de cierre para "profesionales no clasificados en otros puntos". Tampoco la remisión a los conceptos del reglamento del impuesto sobre la renta es suficiente porque no se incluyen definiciones omnicomprendivas sino calificaciones puntuales.

Sin embargo hay que señalar que ambos textos son referencias válidas para identificar la condición de profesional, al menos en el ámbito de la Administración:

### **1.- Comisionistas y Agentes comerciales y asesoramiento comercial:**

**-Resolución D.G.T. de 2 de septiembre de 1992:** *El objeto social es la gestión y asesoramiento comercial en relaciones internacionales, y también que la entidad obtiene sus ingresos por comisiones sobre ventas efectuadas entre los vendedores y compradores puestos en relación por la entidad, sin asumir el riesgo o ventura de las operaciones mercantiles en las cuales se plasman dichas operaciones... de lo dispuesto en el art. 51.2 del reglamento del impuesto se deduce que la actividad de comisionista desarrollada por la entidad tiene carácter profesional...*

**-Resolución D.G.T. de 7 de septiembre de 1992, ante una sociedad matriculada en el epígrafe 631 de la Sección Primera de las Tarifas de IAE:** *"El carácter de profesional califica a la actividad considerada aisladamente, con independencia de que dicha actividad pueda ser desarrollada por una persona física o por una persona jurídica. Por esta razón no resulta determinante al efecto, la calificación que se haga en el impuesto sobre Actividades Económicas... si de acuerdo a lo dispuesto en el art. 51,2 del reglamento del impuesto, la actividad puede ser calificada como actividad profesional, se entenderá cumplido el requisito..."*

### **2.- Servicios financieros y contables**

**-Resolución de la D.G.T. de 15 de enero de 1993:** *"Es una sociedad anónima dedicada a prestación de servicios financieros y contables por lo que cumple con el primero de los requisitos" (actividad profesional).*

**-Resolución de la D.G.T. de 28 de enero de 1993:** *"La sociedad consultante ha desarrollado hasta la fecha una actividad de asesoramiento fiscal y contable, actividad que puede calificarse a efectos fiscales como profesional..."*

### **3.- Relevancia de la clasificación y conceptos de las Tarifas del I.A.E.:**

**-Resoluciones de la D.G.T. de 17 de Octubre de 1994:** *"De acuerdo con el art. 51 del reglamento del impuesto tendrán la calificación de profesionales las actividades in-*

## E S T U D I O S

*cluidas en la sección segunda y tercera de las taifas del I.A.E., por tanto tendrán la calificación de profesionales las actividades incluidas en la sección segunda, aunque las sociedades profesionales, tal y como dispone la regla 3ª de las instrucciones del I.A.E. deban matricularse y tributar por la actividad correlativa de la sección 1ª."*

El derecho administrativo es la rama del ordenamiento que puede suministrar alguna ayuda al respecto. En sede constitucional se integran los conceptos de profesiones tituladas y Colegios Profesionales (arts. 27, 36 y 149 de la Constitución). El Tribunal Constitucional ha manejado la distinción entre títulos académicos y no académicos para negar la protección penal propia del delito de intrusismo a los no académicos (STC 111/1993 de 25 de marzo, ponente Sr. Rodríguez Bereijo). En esta misma línea la jurisprudencia Constitucional establece diferencias entre profesión y actividad profesional, al proclamar que la Ley de Auditoría de Cuentas, no regula una profesión sino una actividad profesional (STC 386/1993 de 23 de diciembre, ponente Sr. García-Mon y González-Reguerál):

*"El objeto de la ley es, pues, una actividad que, ciertamente, podrá ser realizada por profesionales. Pero ni los profesionales han de realizar sólo esta actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión... Es perfectamente posible que por una sola profesión se realice una diversidad de actividades sometidas a un diferente régimen regulador..."*

El tercer aspecto del concepto de profesional para el derecho administrativo no es otro que el contenido o atribución de competencias las que el título y colegiación constituyen la constatación y garantía. Para el derecho tributario es obvio que carecen de relevancia los condicionantes de titulación y colegiación, puesto que lo exigido por la norma como circunstancia determinante es la mera ordenación de factores de producción por cuenta propia. Pero como este es igualmente el concepto de actividad empresarial o empresario, debe entenderse como elemento necesario igualmente para que pueda existir el profesional o la actividad profesional, el componente intelectual de la atribución de determinadas competencias que no son objeto del arrendamiento de servicios profesionales, y que constituyen la norma y protocolo técnico al que ha de atenderse la prestación objeto del mencionado arrendamiento de servicios.

**-Vinculación con la actividad profesional generadora de ingresos:** Se atribuye a las personas físicas directa o indirectamente relacionados con el desarrollo de estas actividades. La generalidad con que se redacta la expresión permitirá, tal vez, incluir el tanto ejercicio de la actividad a través de otras personas contratadas al efecto, como los casos de separación entre la titularidad del riesgo de la ordenación económica y los medios con los que se ejerce la profesión, y la titularidad del ejercicio profesional con medios ajenos y sin independencia y ordenación por cuenta propia.

Sin embargo, la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre esta misma redacción del texto de la Ley del Impuesto sobre la renta, exige para que pueda hablarse de relación directa o indirecta con la actividad de la sociedad, la transcendencia hacia

el exterior de la actividad del profesional. De tal modo que no se cumple este requisito, ni se estima la existencia de relación con la actividad cuando el profesional se limita a presta sus servicios a la misma sociedad, sin aparecer en forma alguna estos servicios en la relación de la sociedad con sus clientes. Así se ha pronunciado la Administración sobre este punto:

**-Resolución D.G.T. de 2 de septiembre de 1992:** *"No basta por tanto que los socios presten a la sociedad los servicios que esta precise para su normal funcionamiento interno sino que es necesario que sus servicios profesionales, como servicios de la sociedad, trasciendan al exterior. Del escrito de consulta parece deducirse que el socio economista presta a la entidad servicios internos, sin que exista vinculación directa o indirecta, entre los servicios prestados por este socio y el desarrollo de la actividad profesional de la entidad. En este supuesto, respecto de este socio, se entendería incumplido el tercer requisito (que los socios ejerzan su profesión y el citado ejercicio esté vinculado con la actividad profesional de la entidad).*

En el mismo sentido las Resoluciones de 15 de enero de 1993, 26 de septiembre de 1994, 30 de septiembre de 1994, y varias de 17 de octubre de 1994; en una de éstas últimas se estima que no existe relación con la actividad en el caso de un socio jubilado

**-Derecho a participar en los beneficios:** Se atribuye con mejor técnica que en las sociedades de cartera y mera tenencia de bienes, a un grupo familiar en el que, además se tiene en cuenta en lo procedente el grado de parentesco. Si bien ha de reconocerse la existencia de escaso margen de maniobra para las familias constituidas con arreglo a derecho, habida cuenta de la larga mano del régimen de transparencia que se extiende hasta el cuarto grado de parentesco. No se menciona expresamente el parentesco por afinidad, por lo que cabe suponer que está incluido en la previsión del término "familiares", del que se excluyen, como es obvio las entidades jurídicas con personalidad independiente.

Conviene tener en cuenta que el derecho a participar en los beneficios es un derecho imputable al usufructuario y ajeno al nudo propietario que es el que tiene la condición de socio. Siendo así que en estas sociedades la imputación de bases se efectúa a quien ostente la condición de socio, (según la dicción literal de la ley), se ha diversificado la condición para la transparencia en el impuesto sobre sociedades (derecho a participar en los beneficios), y en el impuesto sobre la renta en el que se sigue imputando en función de la condición de socio, salvo modificación del criterio de interpretación administrativo. De modo que puede concebirse la existencia de sociedades de profesionales transparentes en las que se impute la base a un socio sin derecho a participar en los beneficios y en las que, al mismo tiempo, los profesionales usufructuarios no tienen imputación de bases, sin perjuicio de la tributación del resultado o producto del usufructo en casos de distribución de beneficios (rendimientos de capital mobiliario), o

## E S T U D I O S

disolución de sociedades o liquidación del resultado del usufructo a cargo del Nudo propietario (incrementos o disminuciones patrimoniales).

El cómputo del grado de participación plantea algún problema de interpretación relacionado con la forma adverbial "conjuntamente". Porque puede sostenerse que siempre será necesaria alguna, aunque mínima, participación en beneficios del profesional, para que pueda hablarse de participación ostentada conjuntamente con sus familiares. De modo que bastaría que un profesional no tuviera derecho alguno a participar en beneficios, aun ostentando sus familiares la participación superior al 50%, para que no se estimara cumplido el requisito de la transparencia, por no poder hablarse literalmente de que el derecho a la participación sea ostentado por el profesional conjuntamente con sus familiares.

Sin embargo, entiendo que estamos ante una utilización impropia del término conjuntamente que viene referido al conjunto de la participación del grupo familiar incluido el profesional afectado, y no a la suma de la participación del grupo más la del profesional integrado en tal grupo.

**-El derecho a participar en beneficios y las prestaciones accesorias:** Los arts. 9.1), 36, 53.1.f), 65 y 145.2 de la LSA y los arts. 22 a 25 de la LSRL prevén la regulación estatutaria de la obligación de realizar, a cargo de todos o alguno de los socios, prestaciones accesorias distintas de las aportaciones de capital, expresando su contenido concreto y si se han de realizar gratuitamente o mediante retribución.

Si tenemos en cuenta que la forma de retribución puede consistir en una participación en beneficios, deberemos concluir que la existencia de este derecho a participar en los beneficios por un profesional obligado a realizar prestaciones accesorias, cualifica la existencia de sociedad en transparencia, si se cumplen los requisitos de cuantía en los ingresos y porcentaje de participación en beneficios previstos en la Ley.

En caso de que las prestaciones accesorias tengan carácter no retribuido o no consista la retribución en el derecho a participar en los beneficios, deberemos entender que no se cumple el requisito de transparencia.

Aunque desde el punto de vista fiscal, la gratuidad de la valoración no signifique la inaplicación de las normas de valoración derivadas de las relaciones entre personas o entidades vinculadas, el cómputo de la retribución tendrá la calificación de rentas fiscales que correspondan, pero en ningún caso puede hablarse de la existencia del derecho a participar en beneficios en términos mercantiles, salvo recalificación de los negocios jurídicos.

**Sobre este punto se ha pronunciado la D.G.T. en Resolución de fecha 28 de diciembre de 1992:**

*"Las cantidades percibidas por los socios de acuerdo con su participación estatutaria en los beneficios sociales, determinada de acuerdo con las reglas es-*

Jorge Marcos Sánchez

*tablecidas en la normativa mercantil, tendrán el carácter de rentas imputadas. Por su parte, las cantidades percibidas por otros conceptos, habrán de ser calificadas fiscalmente de acuerdo con su naturaleza, dependiendo de las circunstancias de hecho que concurran y los pactos que medien entre sociedad y socio. A estos rendimientos les resultará de aplicación cuando proceda, la regla de valoración establecida en el art. 8 de la Ley del Impuesto, relativa a las operaciones vinculadas."*

Esto puede convertir un problema de Transparencia Fiscal de Sociedad de Profesionales en un problema de valoración de las operaciones vinculadas, con los correspondientes ajustes extracontables, en su caso.

### **C. Sociedades de artistas y deportistas:**

#### **C.1.- Concepto. Delimitación positiva:**

Aquellas en que más del 50 por ciento de los ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas, cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, tengan derecho a participar, al menos en el 25 por cien de los beneficios de aquellas.

#### **Notas:**

**-Origen de los ingresos:** Estos han de proceder de actuaciones artísticas o deportivas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas. Se reproducen los problemas del cómputo de los ingresos dimanantes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos y no afectos a la actividad que hemos indicado en las sociedades de profesionales. Se añaden a ellos los derivados del concepto de "actividad relacionada" con artistas y deportistas. Entiendo que estas deben calificarse con sentido restrictivo, por referencia a la relación objetiva, y no subjetiva, entre la actividad y la persona del artista o deportista. De forma que no toda actividad desarrollada por los artistas y deportistas sea incluida en esta relación, sino sólo las actividades que, desarrolladas al margen de las actuaciones artísticas o deportivas, tienen por objetivo la explotación comercial de la condición de artista o deportista: derechos de propiedad intelectual, derechos de imagen, etc.

También esta interpretación restrictiva del término "artistas", y por ende, actividad artística, se ha utilizado por la D.G.T. en su resolución de fecha 10 de Abril de 1992, en una consulta planteada por una Cooperativa de Trabajo Asociado cuyo objeto social es la realización de montajes, producción y explotación de espectáculos teatrales:

*"La calificación de artistas a que hace referencia el artículo 52 citado, solo será aplicable a aquellos socios de la cooperativa que realicen directamente las actividades artísticas, y no al resto de los socios cuya actividad no pueda ser calificada como artística".*

## E S T U D I O S

**-Derecho a participar en los beneficios:** Con diferente nivel de porcentaje se reitera el condicionante del derecho a participar en los beneficios por parte de artistas y deportistas afectados. Como en estas sociedades el criterio de imputación de bases en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, es la atribución al que es titular de la cualidad de socio, y este es el nudo propietario, (según interpretación vigente de la D.G.T.) debe precisarse la posible existencia de sociedades en transparencia en las que los socios no sean ni artistas ni deportistas a los que se imputará la base imponible, mientras que el titular de los derechos económicos, normalmente usufructuario, no será objeto de imputación, y tributará en el momento del reparto. Se reitera la extensión del régimen hasta el cuarto grado de parentesco en familias legalmente constituidas al igual que en las sociedades de profesionales.

El derecho a participar en los beneficios puede vincularse igualmente a la existencia de prestaciones accesorias a cargo de todos o alguno de los socios.

***D. Sociedades excluidas de la transparencia :***

***D.1.- Requisitos temporales:***

No se encuentran incluidas en transparencia las sociedades de cartera de mera tenencia de bienes, de profesionales(?), de artistas o deportistas (?), en las que las circunstancias determinantes de su calificación como tales no concurren ,más de noventa días del ejercicio social. Deben entenderse como días naturales, y se computan tanto los períodos continuados como los alternos, dentro de cada ejercicio social. En este punto, y como la determinación de la fecha de cierre del ejercicio social es materia legalmente disponible, a salvo el período de duración de doce meses, entiendo que es posible incidir sobre la aplicación o no del régimen de transparencia, anticipando el cierre de un ejercicio antes de culminar el período de noventa días de concurrencia de los requisitos del régimen.

El requisito del período de noventa días de cumplimiento de las circunstancias que califican la aplicación de la transparencia fiscal se define en el último párrafo del apartado 2 del art. 75 y viene referido a todas las circunstancias del apartado anterior (apartado 1). Si interpretamos esta condición temporal literalmente, deberemos concluir que el requisito de la procedencia de los ingresos de actividades profesionales y artísticas y deportivas ha de computarse por cada período de noventa días y además sea éste continuado o alterno. Como esta determinación y comprobación día por día del origen y naturaleza de los ingresos es sencillamente imposible, debemos entender que no puede aplicarse en tal forma a las sociedades de profesionales, ni a las sociedades de artistas o deportistas. Sino que el cómputo del porcentaje de ingresos que provienen del ejercicio de la correspondiente actividad se refiere a la totalidad del ejercicio social, así como el cómputo del porcentaje de participación en beneficios que cualifica a este tipo de sociedades.

Tomás Marcos Sánchez

Asalvo de la posible aplicación de normas generales sobre fuerza mayor (art. 1105 C.C.), la Administración entiende que en este cómputo temporal no se admiten excepciones por razones coyunturales: Resolución de la D.G.T. de 3 de julio de 1992:

*"Cualquier sociedad en la que concurren durante más de treinta días (actualmente noventa días) del ejercicio social las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 52 del impuesto debe tributar en régimen de transparencia fiscal,... no existen excepciones que puedan aplicarse, en general, a cualquier sociedad".*

#### **D.2.- Sociedades participadas al 100% por otras personas jurídicas no transparentes:**

Como delimitación negativa del ámbito de las sociedades afectadas, de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales, y de artistas o deportistas, se establece la exclusión del régimen de transparencia, a todos los efectos, cuando la totalidad de los socios de la afectada sean personas jurídicas no transparentes..

#### **D.3.- Sociedades con valores admitidos a negociación:**

No se aplica la transparencia fiscal a las sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas o deportistas, en los períodos en que los valores representativos de la participación en el capital estuviesen admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios de valores previstos en la Ley 24/1988.

La doctrina de la D.G.T. entiende referido este concepto de la negociación como circunstancia excluyente de la transparencia, a la cotización en Bolsas y Mercados españoles (Resolución de la D.G.T. de 30 de noviembre de 1993)

#### **D.4.- Sociedades participadas por entidades de derecho público:**

Las sociedades de cartera y de mera tenencia de bienes, pierden su condición de transparentes cuando una persona jurídica de derecho público sea titular del más del cincuenta por ciento del capital.

#### **E. Agrupaciones de Interés Económico: (Ley 12/1991 de 29 de abril)**

##### **E.1.- Concepto. Delimitación positiva:**

Son entidades mercantiles con personalidad jurídica sin ánimo de lucro para sí mismas, encaminadas a facilitar el desarrollo o mejora de los resultados de la actividad de sus socios empresarios o profesionales, y cuyo objeto se limitará exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la desarrollada por sus socios.

##### **E.2.- Delimitación negativa:**

El régimen de transparencia no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a sus objeto o posean directa o in-

## E S T U D I O S

directamente participaciones en sus sociedades miembros, o dirijan o controlen directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros.

**F. Agrupación Europea de Interés Económico:** (Rto. CEE 2137/1985 del Consejo de 25 de julio)

### **F.1.- Concepto. Definición positiva:**

Son figuras asociativas con personalidad jurídica propia, que tienen como finalidad facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros, para permitirles mejorar sus resultados.

### **F.2.- Delimitación negativa:**

El régimen de transparencia no será aplicable al período en que realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto o prohibidas: art. 3,2 reglamento CEE 2137/1985: a) ejercer directa o indirectamente poder de dirección o control de las actividades de sus miembros o de otra empresa, y en particular en sectores de personal, finanzas e inversiones; b) participaciones directas o indirectas en empresas miembros o en otras empresas salvo que en este último caso sea necesario a los fines de la agrupación por cuenta de sus miembros; c) emplear más de quinientos asalariados; d) ser utilizada por una sociedad para facilitar préstamos o transferencias de bienes a un directivo de la primera en tanto tales operaciones estén sometidas a control o restricción por la legislación del Estado aplicable a esas sociedades; e) ser miembro de otra agrupación europea de interés económico.

**G. Uniones Temporales de Empresas:** (Ley 8/1982, de 26 de mayo)

### **G.1.- Concepto. Delimitación positiva:**

Simple modalidades de colaboración empresarial, carentes de personalidad jurídica, constituidas por tiempo cierto, determinado o indeterminado, para el desarrollo o ejecución de una obra servicio o suministro, a las que se aplica la transparencia fiscal cuando se inscriban en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

### **G.2.- Delimitación negativa:**

El régimen de transparencia no se aplica en los períodos impositivos en que se realicen actividades distintas a aquellas en que debe consistir su objeto social (desarrollar o ejecutar exclusivamente una obra, servicio o suministro concreto, dentro o fuera de España)

### **I.2.- Contenidos y Procedimientos.**

#### **2.1.- Imputaciones:**

##### **2.1.1.- Sujetos de la imputación:**

Las magnitudes correspondientes se imputarán a los socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la renta o por el Impuesto sobre sociedades. Quedan excluidos los socios no residentes.

### **2.1.2.- Magnitudes imputables:**

#### **2.1.2.1.- Bases imponibles imputables:**

Se imputan las bases imponibles positivas, salvo en el caso de las Agrupaciones de Interés Económico, Agrupaciones de Interés Económico Europeo, y Uniones Temporales de Empresas, las cuales admiten imputación de bases negativas.

Las bases imponibles negativas no se imputarán, pudiéndose compensar con las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad en los períodos impositivos que concurren en los siete años inmediatos y sucesivos.

Las bases imputables se determinan en principio mediante la aplicación de las normas del Impuesto sobre sociedades. Si bien, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes en el territorio español, se multiplican por los coeficientes aplicables a estos conceptos en el impuesto sobre la renta para determinar el ingreso fiscal.

Respecto a las Uniones Temporales de Empresas ha de entenderse aplicable la normativa sobre valoración de operaciones vinculadas, puesto que la disposición derogatoria única, punto 7, ha derogado expresamente esta excepción contenida en la Ley de 26 de mayo de 1982.

Sin embargo y respecto de estas mismas normas de valoración de operaciones vinculadas a entidades en transparencia fiscal, el Tribunal Supremo ha ordenado la inaplicación en algún supuesto: Sentencia de 19 de enero de 1996, Ar. 1701, Ponente Sr. Gota Losada:

*"La conclusión que se deduce de lo anterior es que en los préstamos concedidos por los socios -personas físicas- a sus sociedades, cuando éstas son transparentes fiscalmente, la actuación comprobadora de la Administración Tributaria,... debe hacerse de modo simultáneo y conjunto a los socios y a las sociedades transparentes, única manera de decidir racionalmente de la conveniencia o no de aplicar las presunciones legales, pues éstas son medios de prueba, que la Administración Tributaria no está imperiosamente obligada a utilizar, sino que sólo debe hacerlo cuando el resultado probado proteja los intereses legítimos de la Hacienda Pública, y nunca de manera que dichas actuaciones puedan desembocar al final del todo en algo similar a las acciones de "mera jactancia"... de manera que se puede afirmar apodócticamente que las normas del artículo 16, apartados 3 y 4, de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, no se aplican a las operaciones (préstamos) realizadas entre Don... y sus sociedades transparentes."*

## E S T U D I O S

Aunque las bases imponibles negativas no se imputan, cuando acompañan a resultados contables negativos de la sociedad transparente, éstos resultados negativos pueden determinar una pérdida de valor de la participación. Si esta pérdida de valor se recoge contablemente mediante la correspondiente provisión por depreciación (art. 12.3 LIS), esta depreciación tiene la consideración fiscal de gasto deducible, por cuanto no existe ninguna prohibición legal a este respecto.

**2.1.2.2.- Deducciones y bonificaciones en la cuota imputables:**

Las bases de las deducciones y bonificaciones se integran, conjuntamente con la base imponible positiva, en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas del Impuesto sobre sociedades o sobre la renta aplicables, según los casos.

En caso de la coexistencia de estas deducciones con la existencia de bases negativas, se trasladan las deducciones al ejercicio en que se compense la correspondiente base negativa, según Resolución de la D.G.T. de 27 de septiembre de 1994:

*"... queda la posibilidad de trasladar a otros ejercicios las citadas bases de las deducciones y bonificaciones, siempre y cuando existan bases imponibles positivas que imputar, y se respeten los plazos máximos y los límites previstos..."*

**2.1.2.3.- Pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta imputables:**

Los correspondientes a las sociedades transparentes se imputan a los sujetos afectados.

No se especifica que la imputación haya de ser conjunta con las bases imponibles positivas. Lo que tanto significa como que la imputación ha de efectuarse en el ejercicio al que correspondan con independencia de la existencia de base negativa no imputable. Lo que parece lógico si se tiene en cuenta que las sociedades en transparencia no tienen derecho a la devolución del exceso ingresado a cuenta sobre la cuota del ejercicio. Así lo entiende la misma Resolución antes citada de 27 de septiembre de 1994:

*"En cambio con respecto a los ingresos a cuenta y las retenciones no resulta necesaria la existencia de bases imponibles positivas para proceder a su imputación."*

**2.1.2.4.- Cuotas imputables:**

Se imputan a los socios las cuotas del Impuesto satisfechas por la entidad transparente, así como la que le hubiese sido imputada a dicha sociedad (esto último en el Impuesto sobre sociedades, pero no en el impuesto sobre la renta en el que es igualmente necesario efectuar la deducción, puesto que en la primera sociedad imputada esta imputación habrá minorado la cuota imputada al socio).

**2.1.3.-Criterios de imputación:****2.1.3.1.-Titulares de la imputación en el Impuesto sobre sociedades:**

La imputación se realizará a quien ostente los derechos económicos derivados de la condición de socio en el día de la conclusión del período impositivo de la entidad transparente, en la proporción resultante de los estatutos sociales, y en su defecto, de acuerdo con la participación en el capital social del imputado. Lo que tanto significa como la imputación a cargo de quien ostente los derechos económicos a participar en los beneficios, con independencia de la condición de socio. Y ello a pesar de que, salvo en la regulación del criterio de imputación las referencias legales se refieren exclusivamente a los socios. Deben entenderse pues estas referencias entendidas a quienes ostenten los derechos de los que dimanen los rendimientos económicos que normalmente van vinculados a la condición de socio. Pero que pueden existir por separado, como en el caso de la existencia de nuda propiedad (cuyo titular es socio), y usufructo sobre las mismas participaciones (cuyo titular puede ostentar todos los derechos derivados de la condición de socio, y desde luego, todos los derechos económicos).

Lo que plantea el problema de los contratos de venta anteriores al cierre del ejercicio con pacto de recompra posterior a dicho cierre, que modifican la imputación fiscal derivada del régimen de transparencia.

#### **2.1.3.2.- Titulares de la imputación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas:**

A) Las imputaciones correspondientes a las sociedades de cartera, sociedades de mera tenencia de bienes, y sociedades de artistas o deportistas, se efectuarán a quienes sean titulares de los valores y derechos de que los rendimientos provengan, según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso, es decir admitiendo la división en caso de titularidad ganancial.

La expresión que se utiliza no es la misma que la que contiene el impuesto sobre sociedades, por lo que cabe preguntarse sobre quién sea el auténtico Titular de los bienes y derechos de que los rendimientos provengan en caso de separación entre la cualidad de socio y los derechos inherentes a tal cualidad, señaladamente el derecho a participar en las ganancias. A tal efecto, y como la redacción actual otorgada por la disposición final cuarta de la LIS coincide con la anterior de la Ley 18/1991, es relevante la Doctrina de la Dirección General de Tributos, manifestada en la Resolución de 25 de Septiembre de 1992:

*En el caso planteado en el que existe un usufructo de acciones de una sociedad transparente, se plantea la cuestión de a quién imputar las bases imponibles positivas, al nudo propietario o al usufructuario. Habida cuenta de que la condición de socio reside, como se dispone en el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en el nudo propietario, las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente, deberán serle imputadas, en la proporción correspondiente, **al nudo propietario de las acciones**, el cual podrá tener en consideración esta circunstancia al constituir el usufructo y regular la relación obligacional derivada del mismo.*

## E S T U D I O S

**En el mismo sentido la Resolución de la D.G.T. de 7 de septiembre de 1992:**

*"... de donde cabe concluir que la condición de profesional habría que exigirla de los hijos del socio fallecido, nudos propietarios cada uno de una participación del 25% del capital social de la sociedad, y no del cónyuge del socio fallecido, usufructuario de una participación del 50% del capital social..."*

Lo que significa, que en este tipo de sociedades se aplica en el impuesto sobre la renta un criterio de imputación diferente al correspondiente al impuesto sobre sociedades, y que el titular jurídico al que se refiere el precepto redactado por la disposición final Cuarta de la LIS es el propietario de la participación en capital que confiere la condición de socio o nudo propietario, con independencia de los derechos económicos y teniendo en cuenta su titularidad jurídica, en el caso de la existencia de sociedad de gananciales.

El que este tipo de diferencias en la regulación de los criterios de imputación sea diferente en los impuestos sobre la renta personal es absurdo, y podría dar lugar a situaciones paradójicas en las que se tuviera que imputar a una persona jurídica titular del derecho a participar en los beneficios, y a la vez a una persona física titular de la condición de socio.

Sin embargo, la modificación del criterio de interpretación administrativo para una misma e idéntica redacción en el impuesto sobre la renta es más absurda todavía, habida cuenta de la oportunidad de fijar claramente estas variaciones en los textos legales oficiales. Y daría lugar a la irracional situación que consiste en exigir al contribuyente comportamientos diferentes e incluso contradictorios ante una misma e idéntica redacción normativa.

B) Las imputaciones correspondientes a las sociedades de profesionales se referirán a quienes ostenten la condición de socio de las mismas (sin dudas de interpretación en este caso), con independencia, aunque la titularidad jurídica de los valores fuera común. Lo que significa que en el caso de existencia de propiedad separada entre nuda propiedad (condición de socio), y usufructo (derechos económicos derivados de la condición de socio y potencialmente todos los demás), la imputación se realizará a los socios y no a los Usufructuarios. Los cuales, como veremos solamente tributarán en el caso del reparto expreso de los beneficios generados durante la duración del usufructo.

**2.1.4.- Elemento temporal de la imputación:****2.1.4.1.- Socios que tengan la condición de entidad transparente:**

En la fecha de cierre del ejercicio de la entidad participada.

**2.1.4.2.- Sujetos pasivos por obligación personal de contribuir en el I.S.S. y en el I.R.P.F.:**

En el período en que se hubieren aprobado las cuentas anuales, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada. Cuya opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

## **2.2.- Tributación de las sociedades transparentes:**

### **2.2.1.- Sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales, de artistas o deportistas:**

Tributarán por este impuesto en las mismas condiciones, (se supone que incluidas deducciones y bonificaciones), que cualquier otro sujeto pasivo, con la excepción del derecho a obtener devoluciones, por la parte de base imponible positiva imputable a los socios residentes.

#### **2.2.2.- Tipo de gravamen para sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales y de artistas o deportistas:**

Se aplicará el tipo general, con las siguientes excepciones: A) Incumplimiento de la obligación de mantener el carácter nominativo de los valores representativos de las participaciones en el capital social, del que derive desconocimiento total o parcial de los socios, en cuyo caso se aplicará el tipo marginal máximo de la escala del Impuesto sobre la renta. B) Régimen Transitorio: Se aplicará en el primer período impositivo iniciado a partir del día 1 de enero de 1996 el tipo 0, en el segundo período impositivo el 10%, y en el tercero el 20%.

#### **2.2.3.- Agrupaciones de Interés Económico Españolas:**

No tributarán por la parte de base imponible imputable a socios residentes.

#### **2.2.4.- Agrupaciones Europeas de Interés Económico:**

No tributarán por el impuesto sobre sociedades.

##### **2.2.4.1.- Régimen de las A.E.I.E. residentes:**

Los socios residentes integrarán en su impuesto personal la parte correspondiente de la base imponible de la Agrupación

Los socios no residentes tributarán por obligación real exclusivamente en el caso de que la actividad realizada por ellos a través de la Agrupación determine la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

##### **2.2.4.2.- Régimen de las A.E.I.E. no residentes:**

Los socios residentes integrarán en su impuesto personal la parte proporcional del resultado de la Agrupación corregido con las normas para determinar la base imponible a partir de este resultado. Si la actividad realizada por los socios a través de la agru-

## E S T U D I O S

pación determina la existencia de establecimiento permanente en el extranjero se aplicarán las normas previstas para evitar la doble imposición internacional.

Los socios no residentes tributarán por obligación real únicamente si la actividad realizada por ellos a través de la Agrupación determina la existencia de un establecimiento permanente en territorio español.

### **2.2.5.- Régimen de las Uniones Temporales de Empresas:**

No tributarán por la parte de base imputable a los miembros residentes.

Las empresas miembros de la unión que opere en el extranjero, o que participen en obras servicios o suministros que se realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas análogas a la Unión temporal, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención. Mediante la correspondiente solicitud e información al Ministerio de Economía en el caso de fórmulas análogas a la unión temporal de empresas.

La opción por la exención determinará la aplicación de la misma hasta la extinción, en cuyo momento podrá también imputarse la renta negativa generada durante su existencia, en su caso.

### **2.3.- Régimen de la Distribución de Beneficios:**

#### **2.3.1.- Socios no residentes:**

Tributarán conforme a las reglas generales de la distribución de beneficios, habida cuenta de que por la parte imputable a estos socios no existen imputaciones sino tributación de la sociedad en régimen general.

Los beneficios imputados a socios no residentes de Agrupaciones Europeas de Interés Económico que hayan sido sometidos a obligación real de contribuir no estarán sometidos a tributación por razón de su distribución.

#### **2.3.2.- Socios residentes:**

Los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a socios que deben soportar la imputación de bases positivas y provengan de períodos en transparencia no tributarán ni en el Impuesto sobre sociedades ni en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Esto plantea algún problema de interpretación en casos de división de la propiedad de los valores entre nuda propiedad y usufructo. De tal modo que, para las sociedades que imputan atendiendo a los derechos económicos del socio (cuando se aplican las normas del impuesto sobre sociedades), nos encontraremos con distribuciones del resultado que no corresponden a Socio alguno, puesto que la condición de socio reside en el nudo propietario de la acción o participación, luego no se aplicará literalmente

la regla de la no tributación que se refiere en exclusiva a socios imputados; pero, como por otro lado estos titulares de derechos económicos han soportado a su vez la imputación de bases positivas antes de la distribución de beneficios, no es de recibo afirmar la existencia de una doble tributación a pretexto de que la exoneración de gravamen solo es aplicable a los Socios imputados. Más racional es entender que cuando la Ley habla de socios a quienes efectuar las imputaciones reguladas en los apartados 2,4 y 5 del art. 75 de la Ley del impuesto, está empleando un concepto equivalente al "titular de los derechos económicos derivados de la condición de socio", que es a quien se refieren realmente los criterios de imputación del art. 76 de la Ley del impuesto sobre sociedades. De lo que se sigue que la distribución de resultados de ejercicios en transparencia en favor de quien ostenta los derechos económicos del socio, sin ser socio, no tributa tampoco por ninguno de los impuestos personales, cuando en la imputación se hubieren aplicado las normas del Impuesto sobre sociedades.

Al contrario, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la imputación se opera a cargo de los socios, por la dicción literal de la ley en las sociedades de profesionales, y según doctrina administrativa en las restantes sociedades transparentes. Luego es correcta previsión normativa de no tributación de la distribución a los mismos socios imputados.

Sin embargo, este criterio interpretativo puede no resolver a satisfacción de la Administración el caso distribuciones de resultados en sociedades que apliquen el criterio de imputación previsto en el I.R.P.F., en favor de un usufructuario de la participación social. Como el criterio de imputación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas para este tipo de sociedades viene referido a la exclusiva condición de socio, diferenciándolo expresamente de quien ostente los derechos económicos inherentes a tal cualidad, es claro que la distribución de resultados que beneficia al usufructuario no corresponde al socio que debe soportar la base positiva imputada, con lo que no puede afirmarse la no tributación de dicha distribución por el impuesto sobre la renta, sino más bien lo contrario. Lo que puede hacer aconsejable diferir la distribución del resultado a que tiene derecho el usufructuario al momento de la separación de socio, o disolución y liquidación de la entidad, en orden a transformar la tributación de las rentas de capital en incrementos patrimoniales irregulares, y evitar la doble tributación de la imputación al socio y de la distribución al usufructuario. En el momento de la separación o disolución el socio imputado obtendrá una disminución patrimonial por diferencia entre lo recibido y el coste de titularidad de la participación en el que se incluyen las imputaciones, mientras que el usufructuario tendrá un incremento patrimonial por la diferencia entre el importe de la adquisición del usufructo y el importe de la liquidación de los resultados obtenidos y no distribuidos durante el tiempo de duración de dicho usufructo, cuya atribución le difiere la legislación mercantil.

#### **2.4.- Coste de titularidad y valoración de la participación en entidades transparentes:**

## E S T U D I O S

**2.4.1.- Régimen general:**

El valor de adquisición de la participación se incrementará en el importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución hubiesen sido imputados a los socios durante el período de tenencia de la participación.

Esto posibilita la interposición de sociedades transparentes en los casos de existencia de rentas derivadas de transmisiones en sociedades a su vez transparentes, de tal modo que, aportadas en su valor de mercado las participaciones de esta sociedad transparente a otra de nueva creación, (supuesta su no sujeción al impuesto sobre la renta, en razón del período de tenencia), a ésta última le serían imputadas las rentas transparentes de la primera, incrementando automáticamente el coste de titularidad de las participaciones aportadas. De modo que al disolver en el mismo ejercicio la entidad transparente de nueva creación, se imputaría al socio una base regular en transparencia procedente de la primera sociedad en transparencia, y una disminución patrimonial regular en la disolución de la segunda sociedad en transparencia por diferencia entre el coste de titularidad y el valor de la aportación.

El importe de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos, no se integrará, sin embargo, en el valor de adquisición de la participación social por los socios imputados. Lo que se entiende sólo en el caso de que los mismos socios imputados hayan sido beneficiarios de la distribución. Lo que no ocurre, por ejemplo, en el caso de usufructuarios y nudo propietarios de participaciones sociales en sociedades de profesionales.

En el caso de socios que hayan adquirido la participación con posterioridad a la imputación de las bases del ejercicio y antes de la distribución de beneficios, se disminuirá el valor de adquisición de la participación en el importe del beneficio distribuido a tales socios.

**2.4.2.- Valor de transmisión en Sociedades de mera tenencia de Bienes:**

El valor mínimo de la transmisión a comparar con el coste de titularidad, será el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal del mercado si éste fuese inferior. Esta última previsión referida al límite del valor de mercado no se explicita en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero debe ser aplicable por lo evidente de la improcedencia de una tributación sobre un valor reconocidamente superior al de mercado.

**1.3- Elementos Formales.****3.1.- Identificación de los partícipes:**

Las sociedades transparentes deberán mantener o convertir en nominativos los valores representativos de participaciones en el capital social, so pena de incurrir en in-

Tomás Marcos Sánchez

fracción simple sancionable con multa de 25.000 ptas. a 1.000.000 ptas. por cada período impositivo de incumplimiento, con responsabilidad solidaria de los administradores, salvo que hayan propuesto las medidas conducentes al cumplimiento de la obligación, y no hayan sido aceptadas.

Aunque la norma no determina en plazo en que debe cumplirse esta obligación, debe entenderse que hasta el momento del cierre del ejercicio en que deben imputarse las bases y deducciones, y por tanto conocerse los titulares de las participaciones, podrá realizarse sin cometer infracción la conversión correspondiente.

### **3.2.- Suministro de información:**

**3.2.1.- Deberán presentar conjuntamente con la declaración del impuesto una Relación de socios residentes o de las personas o entidades que ostenten los derechos económicos derivados de la cualidad de socio con los siguientes datos:**

a.-Identificación, domicilio y porcentaje de participación.

b.-Importes a imputar por conceptos: Resultado contable, Base imponible, base de la deducción por doble imposición interna con el tipo de entidad y porcentaje de participación, los mismos datos respecto a la deducción por doble imposición internacional, base de las bonificaciones, base de las deducciones para incentivar la realización de actividades y de la deducción por inversiones en elementos de activo fijo material nuevo, pagos fraccionados retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad en régimen de transparencia fiscal, cuota del impuesto satisfecha por la sociedad así como la cuota imputada a la misma.

c.-Dividendos y participaciones en beneficios distribuidos con cargo a reservas, distinguiendo los que correspondan a ejercicios en los que la entidad no estuviese en transparencia fiscal.

**3.2.2.- Deberán notificar a los socios o titulares de derechos económicos inherentes a tal cualidad las cantidades totales a imputar y la imputación individual realizada.**

### **3.3.- Datos a incluir en la Memoria:**

A.-Beneficios aplicados a reservas de períodos impositivos en régimen general.

B.-Beneficios aplicados a reservas que correspondan a períodos en que se tributó en transparencia fiscal, distinguiendo los que corresponden a residentes y a no residentes.

C.-En caso de distribución de dividendos y participaciones en beneficios con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada.

## E S T U D I O S

Tales datos han de constar en la Memoria hasta tanto existan reservas de las mencionadas en el apartado B, aun cuando la entidad ya no tribute en transparencia fiscal.

### **3.4.- Retenciones a cuenta de impuestos personales:**

Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad repartidora se hallase en transparencia fiscal, no están sometidos a la obligación de retener

Esto supone una modificación del anterior criterio reflejado en el art. 385 del Reglamento del Impuesto sobre sociedades, que ordenaba la aplicación de retenciones a los beneficios distribuidos en ejercicios en que la sociedad que distribuye ya no estuviese en transparencia fiscal.

## **II-TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL**

### *II-1- Elemento Subjetivo:*

#### **1.1.- Caracterización por razón del perceptor:**

El régimen afecta a las entidades y personas físicas sujetas por obligación personal que obtengan las rentas positivas que luego se dirán, y cumplan las siguientes condiciones:

A)Control:

A.1.) Impuesto sobre sociedades:

Entidades que por sí solas o conjuntamente con otras entidades o personas vinculadas en el sentido del art. 16 LIS ostenten, directamente o a través de otra u otras entidades no residentes, una participación igual o superior al 50% en el capital, fondos propios o derechos de voto de la entidad no residente en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que ostenten entidades no residentes vinculadas a la persona o entidad afectada se computará en función de la participación indirecta que determine en la persona o entidad vinculada residente

La expresión entidades sujetas, como sujetos afectados, incluye todo tipo de sujetos del impuesto sobre sociedades, incluidos los afectados por exenciones.

La expresión entidad no residente como objeto de la imputación incluye es tan amplia que debe abarcar tanto los entes con personalidad como los que carecen de la misma.

Se incluyen en el cómputo del porcentaje de control tanto las entidades vinculadas residentes como las no residentes, y tanto las personas vinculadas residentes, como las no residentes.

#### A.2) Impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Personas físicas que por sí solas o conjuntamente con otras entidades vinculadas en el sentido del art. 16 LIS o con personas sujetas por obligación personal de contribuir unidas por parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, ostenten, directamente o a través de otra u otras entidades no residentes, una participación igual o superior al 50% en el capital, fondos propios resultados o derechos de voto de la entidad no residente en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que ostenten entidades no residentes vinculadas a la persona o entidad afectada se computará en función de la participación indirecta que determine en la persona o entidad vinculada residente

Los parientes que se computan son exclusivamente los residentes en cuando sujetos a obligación personal de contribuir. Lo que puede hacer deseable la modificación de la residencia fiscal de alguno de los familiares afectados.

Estas tres condiciones alternativas de cómputo del porcentaje de participación (capital, resultados o derechos de voto), pueden concurrir en distintas personas a la vez, por lo que se otorga preferencia como criterio de imputación al titular del derecho a la participación en los resultados, y en su defecto, se atenderá al criterio de los fondos propios o derechos de voto.

La referencia del porcentaje de participación al momento del cierre del ejercicio, puede dar lugar a operaciones para disminuir los porcentajes mediante las transmisiones previas, con o sin pacto de recompra. La eliminación de las condiciones de control en estos casos determina la inaplicación del régimen, salvo supuestos de fraude de ley, o negocios simulados.

Para calcular el Porcentaje de control se suman los porcentajes de la entidad o persona afectada y los de las entidades o personas vinculadas residentes, mientras que el porcentaje de participación atribuido a las entidades vinculadas no residentes, se computará en función de la participación indirecta que determine en la entidad o persona vinculada residente.

Existe una aparente contradicción en la Ley en cuanto a la definición de entidades y personas Afectadas. Por un lado se define la participación con los términos "que por sí solas o conjuntamente con otras", lo que es indicativo que la participación no puede ser exclusivamente indirecta, puesto que en este caso sería impropio el término "conjuntamente". Pero por otra parte se identifican como obligados a realizar las imputaciones del régimen a las personas o entidades que participen directamente en la entidad no

## E S T U D I O S

residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. La existencia de esta segunda precisión, a mi entender, significa que la utilización del término "conjuntamente" es efectivamente impropia, y no solamente alude a la suma de distintas titularidades como sería normal, sino que incluye, o quiere incluir, a la titularidad indirecta que se ejerce a través de otra entidad participada. En caso contrario, bastaría la interposición de una entidad no residente entre la persona o entidad residente afectada y la entidad no residente generadora de las rentas para que no pudiera aplicarse el régimen de transparencia fiscal internacional, por la inexistencia de participación atribuible al socio residente individual ni "conjunta".

Según la Resolución de la D.G.T. de 10 de noviembre de 1995, en defecto del criterio de participación en resultados la inclusión de las rentas positivas se hará en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto... criterios de inclusión subsidiarios..., sin que entre ellos guarden un orden de prioridad.

B) Nivel de imposición:

El importe del impuesto satisfecho por la entidad no residente por razón de impuesto análogo al Impuesto sobre sociedades, con ocasión de las rentas imputables, sea inferior al 75% del que hubiere correspondido por aquel impuesto sobre sociedades. Esta circunstancia se presume, salvo prueba en contrario, cuando la participada resida en un paraíso fiscal, salvo que se consoliden sus cuentas en entidades obligadas a la imputación.

La comparación exige conocer el Impuesto satisfecho por cada clase de rentas, según la legislación del país de residencia de la entidad que imputa, con el Impuesto sobre sociedades español que hubiera correspondidos satisfacer de acuerdo con las normas internas del impuesto español.

En el primer término de la comparación, será necesario no sólo discriminar las rentas imputables en sus distintas modalidades (previa definición de los ingresos y gastos propios de cada fuente de renta), sino imputar igualmente las posibles partidas pendientes de compensación de ejercicios anteriores, las compensaciones efectivamente solicitadas por la entidad no residente, y su vinculación a las rentas imputadas. Del mismo modo habrá de procederse con las deducciones o créditos de impuesto etc. Todo lo cual determina la posibilidad literal de que en un país con tipos nominales del impuesto similares al español, o incluso más elevados, ante la concurrencia de regímenes especiales de amortizaciones, pérdidas compensables o créditos de impuestos agresivos, pueda averiguarse la existencia de un bajo nivel de tributación efectiva comparativa, que determine la aplicación de las normas españolas sobre transparencia fiscal. Sin embargo la doctrina del Tribunal Supremo es tradicionalmente contraria a este tipo de interpretación literal, y mantiene que la tributación efectiva satisfecha en país extranjero, incluye las exenciones o bonificaciones concedidas en dicho país que afecten a las rentas imputadas: Sentencia de 27 de enero de 1988. Ar.157:

Tomás Marcos Sánchez

*"Desde el momento en que el caso que se somete a revisión ... es igual a los que fueron resueltos por esta Sala en sus sentencias de 3 de mayo y 14 de Octubre de 1983, y 27 de marzo de 1984, ha de estarse a la doctrina en las mismas establecida en cuanto que cuando proceda deducir de la cuota de un impuesto las devengadas o satisfechas por otro u otros de extracción previa, se deducirán en sus cuantías íntegras, aunque éstas hayan sido objeto de exención o bonificación y, por cuanto el precepto interpretado alude a los beneficios que hayan sido gravados en el extranjero, atendiendo al principio y finalidad de la norma, claramente expresada de evitar la doble imposición, debe aplicarse la deducción impositiva tanto en el caso de la cuota efectivamente pagada como si procede la exención, pues la no deducción de la cuota declarada exenta en la liquidación practicada en otro país, vendría a dejar sin efecto beneficioso alguno para el contribuyente la exención obtenida."*

El segundo término de la comparación, el impuesto sobre sociedades español, previo conocimiento de la base imponible que correspondería en España a las rentas afectadas por la imputación, debe definirse el tipo de gravamen aplicable. Este puede ser tanto el que correspondería a la entidad no residente que imputa las rentas, en el supuesto de que fuera residente en España, como el que corresponde a la entidad imputada residente. Habida cuenta de que en el caso de personas físicas afectadas por el régimen de transparencia fiscal internacional no se utiliza el tipo de gravamen aplicable a las mismas, sino el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, parece deducirse que el tipo de gravamen procedente es el que correspondería a la entidad no residente que imputa rentas en el caso de que hubiera sido residente. Ello significa que las entidades transparentes tendrían en el año 1996 un tipo del 0%, y que hasta el año 1999 no alcanzarían el tipo general del 35%. Con lo cual en estos casos difícilmente puede hablarse a corto plazo de supuestos de entidades no residentes afectadas por baja tributación. Lo que de seguido significa que la interposición de sociedades residentes en transparencia interna detentadoras del control de entidades no residentes determinante de la Transparencia fiscal internacional, dificulta seriamente a corto plazo la apreciación del requisito de la baja tributación comparativa en territorio extranjero.

#### **1.2.- Caracterización por razón de las rentas obtenidas por la entidad no residente que se consideran imputables. Delimitación positiva:**

El régimen afecta exclusivamente a las rentas procedentes de las siguientes fuentes:

A) Titularidad de inmuebles rústicos y urbanos, o de derechos reales sobre ellos.

B) Participaciones en Fondos propios de cualquier entidad y cesión a terceros de capitales propios, que en el impuesto sobre la renta dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, definidos como tales en el impuesto sobre la renta.

## E S T U D I O S

C) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios excluidos los relacionados con actividades exportadoras, realizadas directa o indirectamente con personas o entidades vinculadas residentes en cuanto determinen gastos deducibles de dichas entidades. Se recalifican como rendimientos procedentes de actividades crediticias y financieras los derivados de la participación en fondos propios o de la cesión a terceros de capitales atribuibles a los valores propios de la actividad de las entidades crediticias y aseguradoras.

Se recalifican como procedentes de actividades crediticias y financieras los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, cuando cedente y cesionario formen parte de un Grupo de Sociedades y los ingresos del cesionario procedan al menos en el 85% de actividades empresariales.

La realización indirecta de actividades de servicios con personas o entidades residentes ha merecido la interpretación de la D.G.T. en su resolución de 10 de noviembre de 1995:

La realización de actividades en forma indirecta... se dará en todos aquellos supuestos en que junto con las entidades no residentes vinculadas concurren terceras entidades, sin que sea condición ser residentes en territorio español ni estar vinculadas a ninguna de las entidades, que realizan directamente la actividad que va a determinar gastos fiscalmente deducibles en la entidad residente, de tal forma que las operaciones directas realizadas por estas terceras entidades con la entidad residente tienen su causa en las relaciones que a su vez mantienen con la entidad no residente vinculada... se trata de una cuestión de hecho... no puede entenderse, por tanto, de una manera general...

D) Transmisión de los bienes y derechos de los apartados A y B anteriores.

Pueden compensarse los incrementos y disminuciones de patrimonio imputables dentro de la misma entidad no residente (D.G.T. 10 de noviembre de 1995). En la misma resolución se mantiene que los incrementos y disminuciones de patrimonio generados en la transmisión de bienes y derechos cuyas rentas están exceptuadas de inclusión no serán objeto de imputación.

E) En caso de entidades participadas residentes en paraísos fiscales se presume, salvo prueba en contrario, que las rentas proceden de las fuentes enumeradas en los anteriores apartados, salvo que consolide cuentas con alguna entidad obligada a la imputación.

### **1.3.- Caracterización por razón de las rentas obtenidas por la entidad no residente que se consideran imputables. Delimitación negativa:**

A) No se computa el rendimiento de inmuebles y derechos reales afectos al desarrollo de actividades empresariales, (entre las que se incluye el arrendamiento de inmuebles con al menos un empleado con contrato laboral y un local independiente destinado a la gestión de la actividad), ni cedidos en uso a otras entidades no residentes

Tomás Marcos Sánchez

pertenecientes al mismo Grupo de Sociedades. La D.G.T. en su resolución de fecha 10 de noviembre de 1995 mantiene que en esta exclusión no se incluyen las cesiones a establecimientos permanentes y sucursales de entidades pertenecientes al Grupo de la entidad residente en el extranjero por cuanto las sucursales y los establecimientos permanentes de entidades de entidades residentes... no tienen personalidad jurídica... no puede entenderse que se está realizando la cesión a entidades no residentes del grupo.

B) No se computa la renta derivada de los siguientes activos financieros: 1) Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales o reglamentarias en el ejercicio de actividades empresariales, entendiendo la D.G.T. en su resolución de 10 de noviembre de 1995 que la norma ... no exige requisitos adicionales... distintos de los exigidos como consecuencia de la normativa reguladora sustantiva de las actividades empresariales de las entidades; 2) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales derivadas del desarrollo de actividades empresariales; 2) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales derivadas del desarrollo de actividades empresariales; 3) Los tenidos en el ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores; 4) Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras en el ejercicio de sus actividades, salvo que representen operaciones con personas o entidades vinculadas residentes que determinen gasto deducible.

La exclusión del punto 4 obedece a una reclasificación de las rentas de estos activos que dejan de ser rendimientos de capital a rendimientos empresariales.

C) No se computa la renta de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de servicios excepto de exportación, realizadas por la entidad no residente, cuando más del cincuenta por ciento de los ingresos proceda de operaciones realizadas con personas o entidades no vinculadas.

Ello obedece a que se estima que por encima de estos porcentajes se realiza auténtica actividad empresarial.

D) No se computan las rentas derivadas de bienes inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de ambos obtenidas por la entidad no residente, cuando deriven de entidades en las que a su vez participe, directa o indirectamente en más del 5% y se cumplan los dos requisitos siguientes: 1) Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales; 2) Que los ingresos de las entidades participadas procedan, al menos, en el 85% del ejercicio de actividades empresariales.

A tal efecto se presume que proceden o derivan del ejercicio de actividades empresariales las rentas de inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de dichos elementos, que tuvieran su origen en entidades participadas directa o indirectamente por la no residente en más del 5% (tanto sea entidades residentes en España como en el extranjero, según la D.G.T. en R. de 10 de noviembre de 1995), y cuyos ingresos procedan al menos en el 85% del ejercicio de actividades empresariales.

## E S T U D I O S

La Resolución de la D.G.T. de 10 de noviembre de 1995 entiende que los medios materiales y humanos requeridos tienen que ser los adecuados para efectuar la dirección y gestión, es decir, para tomar las decisiones necesarias en orden a la correcta administración de las participaciones, sin que sea necesario dirigir y gestionar las actividades empresariales de las entidades participadas, ni realizar ningún otro tipo de actividades empresariales. Puede entenderse la concurrencia de los medios materiales y humanos precisos cuando exista un consejo de administración o un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de la participación.

La exclusión obedece a un criterio de reclasificación de las rentas que pasan a tener carácter empresarial en lugar de rentas patrimoniales de capital.

E) No se computan las rentas derivadas de bienes inmuebles y derechos reales, de activos financieros y de la transmisión de ambos, cuando la suma de su importe total sea inferior al 15% de la renta total o al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente. Estos límites cuantitativos pueden entenderse referidos al conjunto de Sociedades no residentes pertenecientes a un Grupo de Sociedades.

F) En el impuesto sobre sociedades no se imputará ninguna renta positiva que se corresponda con gastos no deducibles de las entidades residentes en España.

### *II-2. Contenido y Procedimientos:*

#### **2.1.- Determinación de la renta imputable:**

**2.1.1.-** Se imputará la renta positiva en proporción a la participación, directa o indirecta, en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, fondos propios o derechos de voto.

El porcentaje de imputación es por lo tanto diferente del porcentaje de control, en cuanto este supone la suma de los porcentajes de participación de todas las entidades o personas residentes y, en su caso, personas no residentes (Impuesto sobre sociedades), más la participación indirecta correspondiente a entidades vinculadas no residentes. Mientras que el porcentaje de imputación es la suma del porcentaje de participación directa de la entidad o persona afectada más la participación indirecta ostentada a través de entidades vinculadas no residentes.

**2.1.2.-** El importe de la renta imputable positiva se calcula en función de los principios y criterios del Impuesto sobre sociedades, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio de la entidad no residente.

Se excluye obviamente la imputación de rentas negativas, sobre las que no cabría tampoco hablar de reducido nivel de imposición comparativa.

Entiende la D.G.T. (R. 10 de noviembre de 1995), que en este régimen se establecen cuatro fuentes de rentas de las que se debe incluir en la base imponible la renta po-

sitiva que provenga de cada una de ellas, por lo cual no será posible compensar rentas positivas y negativas procedentes de distintas fuentes de renta, sin perjuicio de que sí se pueden compensar rentas positivas y negativas dentro de cada fuente de renta, y de que, no puede incluirse una renta superior a la renta total de la entidad no residente.

**2.1.3.-** Para calcular la renta derivada de la transmisión de participaciones se aplican las normas sobre determinación del coste de titularidad de las participaciones en sociedades transparentes.

**2.1.4.-** Una misma renta positiva solamente puede ser objeto de inclusión una sola vez cualquiera que sea la forma y entidad en que se manifieste.

**2.1.5.-** En el caso de entidades participadas residentes en paraísos fiscales, se presume, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es del 15% del valor de adquisición de la participación, salvo que la entidad participada consolide sus cuentas con alguna de las entidades obligada a la imputación.

**2.1.6.-** En ningún caso se incluirá una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente. Entendiéndose por "renta total" el resultado de aplicar los principios y criterios de la legislación interna sobre el impuesto sobre sociedades.

Se permite así la compensación de las rentas imputables con pérdidas obtenidas por la entidad no residente en otras actividades, evitando la tributación de bases imputadas superiores a la renta total de la entidad no residente.

**2.1.7.-** En el Impuesto sobre la renta no se incluye en la base imponible imputada el impuesto o impuestos idénticos o análogos al impuesto sobre sociedades efectivamente satisfecho por la entidad no residente por la parte de la renta imputada.

De lo que se deduce una diferencia entre la base imputada, y la base imponible que hay que tener en cuenta para determinar el impuesto sobre sociedades que hubiera correspondido pagar en España a efectos de la constatación del requisito de la baja tributación comparativa. Puesto que esta base imponible ha de cuantificarse de acuerdo con los principios y criterio del impuesto sobre sociedades que consideran ingresos íntegros en todos los casos.

**2.1.8.-** En el impuesto sobre la renta la imputada tiene la consideración de renta regular.

**2.1.9.-** El régimen se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales y de la obligación real de contribuir para no residentes que obtengan rentas en territorio español.

La conciliación entre los Convenios para evitar la doble imposición y el régimen de transparencia fiscal internacional ha de ser conflictiva. Puesto que la aplicación preferente del Convenio es indiscutible, y normalmente en dicho Convenio se reservará la

## E S T U D I O S

tributación de las rentas empresariales al país de residencia. Mientras que en el régimen de Transparencia Fiscal Internacional lo que se hace es definir cierto tipo de rentas como no empresariales, por lo que no se aplicarían las cláusulas del Convenio sobre este tipo de rentas. Los conflictos y problemas de interpretación se resolverán por los procedimientos amistosos previstos en los Convenios, y su resultado previsible estará en favor de la aplicación del Convenio, salvo supuestos de abuso del mismo, para los que, teóricamente, está previsto el régimen de transparencia fiscal internacional.

No están afectados por el régimen los establecimientos permanentes de entidades o personas no residentes en cuanto son sujetos pasivos por obligación real.

### **2.2.- Elemento temporal de la imputación:**

La imputación se realiza en el período impositivo que comprenda la fecha en que la entidad no residente haya cerrado su ejercicio social, que no puede tener duración superior a doce meses, salvo que se opte por la inclusión en el período impositivo de aprobación de las cuentas por la no residente, si no han transcurrido más de seis meses desde la conclusión del ejercicio hasta la fecha de aprobación. La opción se manifiesta en la primera declaración del impuesto en que surta efecto, y debe mantenerse tres años.

Según la D.G.T. (R. 10 de noviembre de 1995), la modalidad que elija se aplicará tanto a las rentas correspondientes a la participación directa en la entidad no residente como a las rentas correspondientes a la participación indirecta a través de otra u otras entidades no residentes.

### **2.3.- Tributación de la renta imputada. Deducciones en la cuota. Delimitación positiva:**

Se deducirán los siguientes impuestos aunque correspondan a períodos impositivos distintos al de la imputación:

#### **2.3.1.- En el Impuesto sobre Sociedades:**

a.- Impuestos idénticos o análogos efectivamente satisfechos que proporcionalmente correspondan a la renta positiva incluida en la base, incluidos los satisfechos por participadas por la no residente en un porcentaje superior al cinco por ciento.

Cuando la participación sea indirecta a través de otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto satisfecho por las no residentes en la proporción correspondiente a la renta positiva incluida en la base.

No se aclara cuál es el concepto de "sociedad participada indirectamente", en relación al nivel de la participación que da derecho a la deducción del impuesto satisfecho en forma proporcional. Como la remisión que se efectúa para calificar el concepto de sociedad participada al art. 30.2 de la LIS, sólo es a efectos de determinar el porcentaje mínimo del 5%, no creemos que pueda aplicarse análogamente el límite de ter-

cer nivel de la participación (Sociedades participadas directamente por la que distribuye el dividendo, que es el segundo nivel, así como las participadas directamente por éstas, que es el tercer nivel), que en dicho precepto se contiene al regular la deducción por doble imposición internacional.

En consecuencia han de ser deducibles los impuestos sobre sociedades satisfechos por todas las sociedades incluidas en la cadena de participación, siempre que la participación en estas sociedades se hubiere computado para la determinación de la renta positiva imputable.

b.- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de dividendos o participación en beneficios, en la parte que proporcionalmente corresponda a la renta positiva incluida en la base.

**La D.G.T. (R. de 10 de noviembre de 1995), tiene establecido:**

Esta deducción se practicará en el período o períodos impositivos en que la entidad residente perciba dividendos o participaciones en beneficios, aunque sean distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta... la entidad residente deducirá... los impuestos satisfechos por todas las entidades no residentes a través de las que participa indirectamente en la entidad no residente cuyas rentas son objeto de inclusión, cuando reciba dividendos o participaciones en beneficios, sin que exija la Ley ningún porcentaje mínimo o período mínimo de tenencia de participaciones entre las entidades no residentes cuyos impuestos se deducen.

**2.3.2.- En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:**

a.- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de dividendos o participación en beneficios, en la parte que proporcionalmente corresponda a la renta positiva incluida en la base.

**2.4.- Tributación de la renta imputada. Deducciones en la cuota. Delimitación negativa:**

**2.4.1.- No se deducen los impuestos satisfechos en paraísos fiscales.**

**2.4.2.- Las deducciones no pueden exceder de la cuota íntegra que en España corresponde pagar por la renta positiva incluida en la base.**

Esta cautela solo tiene sentido si parte de que el nivel de tributación en España puede ser inferior al que correspondería a la entidad no residente, porque en el cálculo del requisito de la baja tributación comparativa a ésta le resultare de aplicación un tipo impositivo más elevado que a la persona o entidad imputada. En otro caso no entraría en juego el requisito de la baja tributación comparativa, como elemento previo y necesario para la puesta en funcionamiento del régimen de imputación de rentas. Por lo mis-

## E S T U D I O S

mo se reafirma el criterio de que el tipo de gravamen a utilizar para calcular el impuesto sobre sociedades que hubiera correspondido pagar en España no es el tipo correspondiente a la entidad imputada, sino el que correspondería a la entidad no residente de aplicarse el impuesto español.

### **2.5.- Distribución de dividendos y participaciones en beneficios:**

No se integran en la base imponible los dividendos, incluidos los que sean a cuenta, y participaciones en beneficios que correspondan a renta positiva incluida en la base imponible.

En caso de distribución de Reservas se atenderá a la designación del acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

### ***II-3. Elementos Formales:***

Se presentará conjuntamente con la declaración de la persona física o entidad afectada por la imputación, el detalle de los siguientes datos relativos a la entidad no residente:

- a.- Nombre y domicilio.
- b.- Relación de administradores.
- c.- Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
- d.- Importe de la renta positiva a incluir en la base imponible.
- e.- Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta que deba ser incluida en la base imponible.

### ***II-4. Relación con el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros.***

#### **4.1.- Concepto:**

Son las entidades no transparentes no incluidas en régimen de tributación por Grupo de Sociedades, cuyo objeto social primordial sea la dirección y gestión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes que determinen un porcentaje de participación, directo o indirecto, igual o superior al 5%, y la colocación de los recursos financieros derivados de las actividades constitutivas de dicho objeto social, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

#### **4.2.- Contenido y requisitos:**

##### **4.2.1.- Dividendos:**

Los Dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las entidades extranjeras no se integran en la base imponible si se cumplen los siguientes requisitos:

A.- El porcentaje de participación necesario ha de poseerse ininterrumpidamente durante el año anterior al día en que sean exigibles los dividendos o participaciones, por la entidad residente o por otra del mismo Grupo de consolidación.

B.- La entidad participada estará sujeta y no exenta a impuesto análogo al de sociedades, y no residirá en paraíso fiscal.

C.- Las rentas de que proceda el reparto o participación se derivará de actividades empresariales en el extranjero en las siguientes condiciones:

c.1.- Los ingresos de la participada han de proceder al menos en el 90% de la realización de actividades empresariales, incluidos los derivados de la transmisión de elementos afectos y participaciones en entidades no residentes superiores al 5% que cumplan los demás requisitos del régimen.

c.2.- En el sector del comercio al por mayor se considera actividad en el extranjero a las operaciones en que los bienes sean puestos a disposición del adquirente en el país de residencia de la participada o en otro diferente del territorio español, cuando se efectúe a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la participada.

c.3.- En el sector servicios se considera actividad en el extranjero la prestación de servicios utilizados en el país o territorio de la participada o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades se realicen por la organización de medios materiales y personales de la participada.

c.4.- En el sector crediticio y financiero, se consideran actividades realizadas en el extranjero los préstamos otorgados a personas o entidades residentes en el país o territorio de la participada, o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades se realicen por la organización de medios personales y materiales de la participada.

c.5.- En el sector de seguros y reaseguros, se consideran actividades realizadas en el extranjero las operaciones en las que los riesgos asegurados se encuentren en el país o territorio de la participada, o en cualquier otro diferente del español, cuando las actividades de efectúen a través de la organización de medios materiales y personales de la participada.

#### **4.2.2.- Transmisión de participaciones:**

Las rentas generadas no se integran en la base imponible a condición de que se cumplan los mismos requisitos anteriores, si la entidad adquirente residente no está vinculada con la transmitente. El requisito de la participación ininterrumpida vendrá referida al día de la transmisión y los requisitos sobre tributación y actividad empresarial han

## E S T U D I O S

de cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios del período de tenencia de la participación.

**4.2.3.- Depreciación de las participaciones:**

No se integra en la base imponible de la entidad que percibe los dividendos o participaciones la depreciación de la participación derivada de la distribución de los beneficios, salvo que dicho importe de beneficios haya tributado en España con ocasión de una transmisión anterior de la participación.

**4.2.4.- Deducciones por doble imposición internacional:**

Las partidas no integradas en base imponible, sean dividendos o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, no dan derecho a estas deducciones.

**4.3.- Coordinación con la transparencia fiscal internacional:**

Cuando la entidad participada cumpla los requisitos del régimen especial de tenencia de valores extranjeros, y simultáneamente obtenga rentas de las previstas en el régimen de transparencia fiscal internacional, se aplicará este último régimen en relación con las rentas imputables, aplicándose el régimen especial de tenencia de valores extranjeros respecto del resto de las rentas obtenidas por la participada. En los supuestos de la coexistencia de rentas de ambos regímenes, se estará a lo dispuesto en el acuerdo social a los efectos de determinar las rentas objeto de distribución, y en su defecto, se entenderán distribuidas en primer lugar las rentas del régimen de tenencia de valores extranjeros.

Los dividendos y participaciones que procedan de rentas obtenidas en ejercicios anteriores a la aplicación de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre de medidas fiscales (art. 10), se integrarán en la base imponible.

***II-5. Relacion con la de deducción para evitar la doble imposición internacional derivada de dividendos y plusvalías de fuente extranjera:*****5.1.- Contenido y requisitos:**

A) Las entidades sujetas a obligación personal que tengan entre sus rentas dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes deducirán el 100% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos y participaciones, que coincidirá con el importe íntegro de los mismos, cuando se cumplan determinados requisitos.

B) Las mismas entidades sujetas por obligación personal que computen rentas derivadas de las transmisiones de valores representativos de participaciones en el capital o fondos de otras entidades no residentes, se deducirán de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos ge-

nerados durante el tiempo de tenencia de la participación por la entidad participada, con el límite de las rentas computadas, siempre que se cumplan ciertos requisitos de los que el nivel de imposición en el país de residencia y el ejercicio de actividad empresarial, han de concurrir durante todo el tiempo de tenencia de la participación.

### **C) Requisitos Comunes:**

1.- Que la participación directa e indirecta en el capital de la entidad no residente sea al menos del 5% y se hubiese poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día de exigibilidad del beneficio o de la transmisión.

2.- Que la entidad así participada esté sujeta y no exenta a un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades y no resida en paraíso fiscal.

3.- Que las rentas de la entidad participada de la que proceden los beneficios deriven de la realización de actividades empresariales en los términos en que se exige para las entidades en régimen de tenencia de valores de entidades no residentes.

4.- Que la participada sea residente en país con el que España tenga suscrito Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información.

5.- En el caso de transmisión de valores la entidad adquirente en caso de ser residente no deberá estar vinculada con la transmitente.

D) La depreciación de la participación derivada de la distribución de beneficios no se integrará en la base imponible.

E) La aplicación de la deducción es incompatible con el diferimiento del beneficio de la transmisión de la participación por reinversión.

### **5.2.- Relación con el régimen de transparencia fiscal internacional:**

Cuando en la entidad participada se cumplan las condiciones de la deducción por doble imposición y la presencia de rentas imputables en régimen de transparencia fiscal internacional, se aplicarán las normas de la transparencia en lo que afecta a las rentas positivas de referencia, y se aplicará la deducción para evitar la doble imposición internacional respecto del resto de las rentas.

Los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de las rentas imputadas en transparencia fiscal internacional, en ejercicios anteriores a la entrada en vigor del art. 10 de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre, no tienen derecho a la deducción por doble imposición internacional a que nos referimos.

En el supuesto de que en la entidad participada coexistan rentas afectadas por la transparencia fiscal internacional, con rentas a las que les es aplicable la deducción para evitar la doble imposición internacional, se atenderá a lo dispuesto en el acuerdo so-

## E S T U D I O S

cial a los efectos de determinar las rentas objeto de distribución, y en su defecto, se entienden distribuidas en primer lugar las rentas no transparentes a las que se aplica la deducción por doble imposición internacional. La misma regla se aplica a la deducción por transmisión de participaciones.



## EL INCUMPLIMIENTO DEL REPERCUTIDO EN EL IVA Y EN LOS IMPUESTOS ESPECIALES<sup>1</sup>

**Germán Orón Moratal**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*

*Universidad de La Rioja.*

*Miembro de la AEDAF.*

### I.- INTRODUCCIÓN.

La repercusión tributaria o traslación jurídica del importe del tributo es propia de los impuestos indirectos que, pretendiendo gravar el consumo, establecen como hecho imponible presupuestos fácticos que no son indicativos de la capacidad económica de quien los realiza, y así el sujeto pasivo contribuyente, realizador del hecho imponible, sobre el que recae un importante número de deberes formales, es titular frente a la Hacienda Pública de una obligación tributaria no contributiva, satisfaciéndose las exigencias del principio contributivo al repercutir el importe del impuesto sobre los consumidores o destinatarios de la operación gravada<sup>2</sup>.

En estos casos el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación tributaria propia, y con un deber de colaboración, cual es el de repercutir el importe del tributo, encontrándose su fundamento en el principio de solidaridad, y con su ejercicio dará satisfacción al principio de capacidad económica y evitará el enriquecimiento sin causa que obtendría el llamado a soportar la repercusión en caso de no producirse ésta<sup>3</sup>. Ante el

---

<sup>1</sup> Este trabajo forma parte del contenido de un proyecto de investigación financiado por la Universidad de La Rioja en torno a las consecuencias fiscales de la forma jurídica de la empresa.

<sup>2</sup> Sobre las situaciones jurídicas subjetivas no vinculadas a la capacidad económica del obligado y su reconducción a la categoría del tributo nos hemos ocupado más ampliamente en "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en *El sistema económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de estudio del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, pág. 1589 y ss, al que remitimos al lector interesado.

<sup>3</sup> Sobre el fundamento de la repercusión, por todos, vid. el exhaustivo análisis que realiza S. SARTORIO ALBALAT, *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, 1992,

## E S T U D I O S

incumplimiento del repercutido, el sujeto pasivo puede acudir a la vía económico-administrativa, donde puede encontrar dificultades para la ejecución material de su pretensión de cobro, o reclamar su importe por la vía judicial ordinaria.

En nuestro Derecho histórico, como ha recordado SARTORIO ALBALAT<sup>4</sup>, la legislación anterior a la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 1964, en determinados impuestos reconocía al sujeto que debía repercutir el disfrute de los derechos y atribuciones propios de los Recaudadores y Agentes ejecutivos de la Hacienda Pública para exigir el pago de las cuotas repercutidas, circunstancia que hoy está reapareciendo parcialmente en los Impuestos Especiales, como más adelante veremos.

La Hacienda Pública, en cuanto titular de créditos tributarios en particular y de créditos de Derecho Público en general, goza frente al deudor y algunos de sus otros acreedores, de ciertos privilegios en comparación con los particulares, pues a la garantía universal establecida en el art. 1911 del CC<sup>5</sup>, que no es más que la responsabilidad de todo deudor, se le añaden legalmente y en ciertas condiciones, otras garantías específicas. En este sentido se expresan los arts. 31 y 32 del TRLGP<sup>6</sup>.

Estas garantías propias de la Hacienda Pública, bien aseguran su preferencia sobre otros acreedores en el caso de concurrencia en la ejecución del patrimonio de un mismo deudor<sup>7</sup>, bien aseguran el cumplimiento de la obligación sin más en el caso de los derechos de afección y retención<sup>8</sup>. En suma pues, existen unos privilegios que consisten en que el crédito tributario tenga un trato preferencial, y unas garantías, personales o reales, que tienden a concretar o aumentar la responsabilidad del deudor, bien afectando distintos bienes, o bien afectando otros patrimonios.

Por estas circunstancias puede decirse que el crédito tributario es un crédito privilegiado, encontrándose su fundamento en el interés público subyacente en la obliga-

---

*pág. 223 y ss, para quien el principio de capacidad económica y el enriquecimiento sin causa son el fundamento de las acciones de regreso que corresponden al contribuyente y al sustituto del contribuyente.*

<sup>4</sup> La repercusión..., cit. págs. 218 y 219.

<sup>5</sup> "Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con sus bienes, presentes y futuros".

<sup>6</sup> Conforme al art. 31 "Para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público deba percibir, la Hacienda Pública ostentará las prerrogativas establecidas legalmente y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.

Disponiendo el art. 32.1 que "A los fines previstos en el artículo anterior, la Hacienda del Estado gozará, entre otras, de las prerrogativas reguladas en los artículos 71, 73, 74, 75, 111, 112 y 126 de la Ley General Tributaria".

<sup>7</sup> Esta preferencia se consagra en los artículos 71 y 73 LGT, 194 de la Ley Hipotecaria y 1923.1º del CC. Sobre estas cuestiones vid. la reciente monografía de A. MUÑOZ MERINO, *Privilegios del crédito tributario. El derecho de prelación general*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

<sup>8</sup> Previstos en los arts. 74.1 y 75 LGT.

ción tributaria. Del mismo modo existen en el Ordenamiento otros créditos privilegiados conforme a la legislación mercantil, civil y laboral.

Ese interés público no es totalmente extraño al deber de repercutir, como tampoco lo es para las deducciones en el IVA, cuya práctica obedece a la neutralidad del citado impuesto y al objetivo de que soporte el tributo quien manifiesta la capacidad económica como consumidor<sup>9</sup>.

Sin embargo, hasta fechas recientes, a las relaciones jurídicas surgidas entre particulares como consecuencia de la aplicación de los tributos tan solo les ha otorgado el Ordenamiento una muy limitada relevancia como actuaciones tributarias, siendo ejemplo de ello los efectos de las posibles reclamaciones sobre repercusión y retención tributaria reguladas en los arts. 117 y 118 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por RD 391/1996, de 1 de marzo, y cuyo régimen ya se encontraba en el Reglamento de 1981.

No obstante, la legislación tributaria ha venido mostrando una mayor preocupación por las irregularidades en los actos de retención, con el fin de evitar que las cantidades retenidas dejen de ingresarse, así como para evitar que el obligado a retener no cumpla con su deber, siendo ejemplo de ello las diversas regulaciones de la presunción de retención y elevación al íntegro en los impuestos directos, que en la actualidad se encuentra en los arts. 98.2 y 17.3 de las leyes del IRPF y del IS, respectivamente, redactados ambos por el art. 5 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social.

Por el contrario, en los casos de repercusión, al considerar como obligado jurídico tributario a quien le corresponde efectuar el ingreso en la Hacienda Pública, sin conferir especial relevancia a la relación con el sujeto repercutido, no había sido objeto de plasmación normativa un régimen específico para aquellos casos en los que el sujeto pasivo que debe repercutir no viese materializado su derecho por el incumplimiento del llamado a soportar la repercusión.

Esta indiferencia normativa dejó de existir por vez primera en el IVA, aunque ciertamente para supuestos muy específicos, cuando al modificarse el art. 80.2 de su Ley reguladora por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, se permitió modificar la base imponible del impuesto cuando el destinatario de la operación sujeta no hubiese hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y posteriormente al devengo fuese declarado

---

<sup>9</sup> Así hemos defendido la consideración de la deducción más como un deber que como un simple derecho, tal como se le califica legalmente, en "La deducción en el IVA y su adecuación a la VI directiva", en colaboración con P. ALAGUACIL MARÍ, en *Noticias CEE*, núm. 67/68, 1990, pág. 93 y ss. Sobre la hipotética consideración del deber de repercusión como función pública, vid. SARTORIO ALBALAT, *La repercusión...*, cit. pág. 216-221.

## E S T U D I O S

en quiebra o suspensión de pagos<sup>10</sup>, habiéndose alterado el régimen con la modificación introducida por la ley 13/1996, de 30 de diciembre (art. 10), que junto a modificaciones de mayor calado, también ha incorporado al texto legal alguna de las previsiones que ya constaban en el Reglamento del Impuesto, como la relativa a exigirse la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra, y de cuyo régimen jurídico nos ocuparemos después. En definitiva, ese régimen permite que la Hacienda Pública pase a ser acreedora del destinatario de la operación que devengó el impuesto.

Esta preocupación sobre el buen fin de la repercusión que debe realizar el sujeto pasivo también ha llegado a uno de los impuestos especiales, si bien en unos términos no tan restrictivos pero sí menos respetuosos como veremos con el principio contributivo, pues ante el incumplimiento del repercutido se limita la Ley a atribuir al sujeto pasivo algunas garantías que ostenta la Hacienda Pública, convirtiendo así su derecho de crédito en un crédito privilegiado.

Reflejo de la línea ascendente en torno a la preocupación del legislador por el cumplimiento del obligado a soportar en última instancia el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, es el contenido de la Disposición Adicional decimovena de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que bajo la rúbrica "Incumplimiento de reembolsar a los Agentes de Aduanas el Impuesto sobre el Valor Añadido satisfecho por cuenta de los importadores", dispone que "En el plazo de seis meses siguientes a la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno instrumentará las medidas que posibiliten a los Agentes de Aduanas recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido que hubiesen satisfecho por cuenta de los importadores cuando éstos no les reembolsen el importe del mencionado Impuesto". A la vista de las medidas que en su caso se adopten, cabrá plantear la incongruencia que esta disposición pueda comportar ante la ausencia de medidas semejantes para supuestos de pago de la obligación tributaria por aquellos a quienes les corresponde por obligación legal, como sustitutos, responsables, o cualquier obligado solidariamente cuyo pago beneficie a los demás, que hoy por hoy no les queda más que acudir a la vía civil para ejercer su derecho de reembolso.

## **II- EL INCUMPLIMIENTO DEL REPERCUTIDO EN EL IVA Y EL DERECHO DE REGRESO DEL SUJETO PASIVO FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA.**

Es en el art. 80 de la Ley del IVA donde se establecen las consecuencias que en determinadas ocasiones puede provocar el incumplimiento del repercutido en este Im-

---

<sup>10</sup> E. ABELLA POBLET y J. DEL POZO LÓPEZ, *Manual del IVA, El Consultor de los Ayuntamientos*, Madrid, 1996, 2ª ed., consideran este régimen claramente insuficiente, cara a los fines que se pretendía alcanzar", pág. 645.

puesto<sup>11</sup>. De este modo, el sujeto pasivo no siempre se verá empobrecido sin causa por el impago del repercutido, manteniendo el IVA en esos casos su carácter neutral, pues la imposibilidad de repercutir no va a tener que ser "sufrida" por el sujeto pasivo que a su vez, normalmente, tampoco podrá hacer efectivo, total o parcialmente, el derecho de crédito correspondiente al bien o servicio cuya entrega o prestación devengó el impuesto. El sujeto pasivo acreedor dejará de serlo, pasando la Hacienda Pública a ocupar su posición acreedora frente al repercutido incumplidor, recuperando aquél el importe en su caso previamente ingresado, y que fue satisfecho en cumplimiento de una obligación tributaria no contributiva.

En el régimen jurídico establecido en este impuesto que nos ocupa, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el art. 24 RIVA, en el que se establecen unos requisitos y unas reglas a tener en cuenta<sup>12</sup>, si bien parte importante de su contenido se ve alterado por la reciente modificación legislativa. De los requisitos debe destacarse la desaparición de la necesaria autorización administrativa, al establecerse ahora en la ley que la modificación deberá efectuarse en los seis meses siguientes a las declaraciones judiciales "y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente". En

---

<sup>11</sup> Concretamente el núm. 3 del citado art. 80, redactado por la ley 13/1996 (art. 10), establece: "La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, deberá efectuarse en los seis meses siguientes a la fecha de las indicadas resoluciones judiciales y comunicarse a la Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

No procederá la modificación de la base imponible a que se refiere este apartado en los casos siguientes:

1º. Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.

2º. Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.

3º. Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado 5 de esta Ley.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercuta la cuota anteriormente modificada.

La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el art. 114, apartado 2, número 2º, segundo párrafo de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible".

La Disp. Trans. 1ª de la Ley 13/1996, establece el régimen transitorio para delimitar cuándo se puede aplicar el nuevo régimen del art. 80.3 con respecto a las modificaciones del anterior 80.2.

<sup>12</sup>Los números 2 y 3 del art. 24 del RIVA, modificado por el RD 1811/1994, de 2 de septiembre, disponen: "2. La modificación de la base imponible por causa de declaración judicial de quiebra o suspensión de pagos se

## E S T U D I O S

cuanto a las reglas enumeradas en el número 3, debe destacarse que parece derivar de la redacción de la primera de ellas que el destinatario de la operación que no cumplió debe ser también empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto.

Para profundizar en el análisis de las circunstancias objetivas que pueden dar lugar a la modificación de la base imponible, consideramos oportuno diferenciar dos supuestos distintos, en función de que el destinatario de la operación gravada tenga o no derecho a la deducción del IVA soportado, esto es, por un lado cuando el destinatario tenga derecho a la deducción al ser sujeto pasivo del impuesto por otras entregas o prestaciones de servicios, y por otro lado cuando el destinatario no tenga derecho a la deducción, bien por ser un consumidor final -que puede presentar algunos problemas como veremos más adelante-, bien por ser un empresario o profesional que realice operaciones que no dan derecho a la deducción (arts. 95 y 96 LIVA).

---

condicionará al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas.

2º. Que el devengo de las cuotas repercutidas y no satisfechas se produzca a partir del día 1 de enero de 1994.

3º. Que exista providencia judicial de admisión a trámite de la suspensión de pagos o auto judicial de declaración de la quiebra posterior al devengo de la operación.

En el supuesto de suspensión de pagos, la autorización se considerará provisional hasta la existencia del auto de declaración de la suspensión de pagos que confirme dicha situación.

4º. Que el crédito impagado no disfrute de garantía real, afianzamiento por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, ni esté establecido entre personas o entidades vinculadas, definidas en el artículo 79, apartado 5, de la Ley del impuesto.

5º. Que exista la correspondiente autorización administrativa, previa solicitud del sujeto pasivo acreedor.

Dicha autorización podrá solicitarse ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, adjuntando copia fehaciente de la resolución judicial o certificación del Registro Mercantil acreditativa de la misma.

En el escrito de solicitud, el interesado tendrá que declarar expresamente la inexistencia de vinculación con el deudor y de las garantías que impedirían la modificación de la base imponible.

Deberá aportarse igualmente copia de las facturas que se pretendan modificar.

La Administración deberá pronunciarse sobre la procedencia de la modificación en el plazo de tres meses siguientes a la fecha de entrada de la solicitud del acreedor en el Registro de la mencionada Delegación, transcurrido el cual sin pronunciamiento expreso y salvo que se diera alguna de las causas que legalmente interrumpen su cómputo, se podrá entender concedida la autorización.

La eficacia de estas autorizaciones presuntas quedará condicionada a la emisión de la certificación prevista en el artículo 44 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que deberá producirse en el plazo de los veinte días siguientes a su solicitud; igualmente resultarán eficaces las mencionadas autorizaciones si no se emite la certificación en el plazo indicado.

En el transcurso del plazo para la emisión de la certificación se podrá dictar resolución expresa, de acuerdo con la normativa aplicable y sin vinculación con los efectos atribuidos a la autorización presunta cuya certificación se haya solicitado.

6º. Que las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar hayan sido facturadas y contabilizadas en tiempo y forma.

## II-1. Incumplimiento del repercutido con derecho a deducir.

En estos casos nos encontramos ante incumplidores que necesariamente han de ser empresarios o profesionales, únicos con derecho a deducción, y no basta el incumplimiento para que el sujeto pasivo del IVA, acreedor insatisfecho en su derecho de crédito, pueda rectificar la base imponible, sino que debe de producirse la circunstancia de dictarse la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del deudor repercutido, con posterioridad al devengo, lo cual y como trataremos con mayor profundidad al ocuparnos del supuesto en que el repercutido no tenga derecho a la deducción, también puede incidir en la identificación de operaciones que pueden ver rectificada su base imponible. Además, no debe tratarse de ningún crédito garantizado o entre personas o entidades vinculadas, pues en ese caso no cabría la rectificación<sup>13</sup>.

El término para practicar la modificación es de 6 meses a partir de la fecha de la resolución judicial de que se trate, debiéndose comunicar a la Administración tributaria.

El vigente art. 80.3 LIVA, frente a la regulación anterior, relaciona de forma expresa la modificación de la base imponible con la rectificación de las deducciones del repercutido, relación que no es de dependencia, esto es, para la modificación de la base imponible no es requisito ni que el repercutido hubiese practicado la correspondiente deducción, ni que se practique la correspondiente modificación o rectificación de ésta, sino que dicha rectificación de deducciones es lo que, conforme a la Ley,

---

3. En relación con la modificación de la base imponible a la que se refiere el apartado 2 anterior serán también de aplicación las siguientes reglas:

1ª. El destinatario de las operaciones deberá presentar una declaración para poner en conocimiento de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.

También deberá presentarse en la mencionada Delegación, conjuntamente con la declaración indicada en el párrafo anterior, la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se hayan recibido las facturas rectificativas, haciendo constar en esta última el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducibles.

2ª. En los supuestos de suspensión de pagos, los efectos de esta modificación se trasladarán al último período impositivo del año natural en que se hubiese producido la correspondiente autorización de la Administración.

3ª. La base imponible modificada deberá rectificarse nuevamente al alza en el momento y en la medida en que el sujeto pasivo acreedor obtenga el pago de las cantidades inicialmente adeudadas, debiendo entenderse, en todo caso, que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas. En estos casos, el acreedor deberá emitir y expedir una nueva factura por los importes correspondientes."

En cursiva hemos destacado el texto que consideramos afectado por la nueva redacción del art. 80.3 LIVA.

<sup>13</sup>Como han destacado ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ, en este punto "sí se equiparan, los supuestos de modificación de la base imponible previstas en el IVA, con los supuestos regulados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la deducción de dotaciones a <<provisiones para insolvencias>>, olvidando que, en cam-

## E S T U D I O S

determinará el nacimiento del crédito en favor de la Hacienda Pública contra el destinatario de la operación.

Creemos, sin embargo, que el nacimiento del derecho de crédito de la Hacienda Pública no debiera depender de esa circunstancia, pues pensamos que son suficientes la concurrencia de las circunstancias que permiten la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo, y en su caso cuando se haya rectificado la cuota impositiva repercutida en los términos del art. 89 LIVA. Además de la hipótesis de no poder ser aún rectificadas las deducciones por razón del incumplimiento, por la sencilla razón de que puede no haberse practicado todavía por el destinatario la deducción, dado que en los términos del art. 99 LIVA tiene hasta cinco años para ello. En estos casos, una vez modificada la base y rectificada la cuota repercutida, el destinatario debiera perder el derecho a deducir el IVA devengado y no satisfecho, mientras que si ya lo dedujo sería cuando procedería la rectificación de las deducciones. En definitiva, el derecho de la Hacienda Pública no debe hacerse depender de ninguna actuación del repercutido distinta del incumplimiento, sino única y exclusivamente de la correcta actuación del sujeto pasivo.

Ocupada por tanto la posición de acreedor por la Hacienda Pública, debe desplazarse al sujeto pasivo que vio insatisfecho su derecho de repercusión, estableciéndose una relación jurídica de naturaleza tributaria entre el repercutido incumplidor y la Hacienda Pública, en la que el primero será deudor y la segunda acreedor, pudiendo exigirse el cumplimiento de la obligación por los procedimientos y con las garantías propias de los ingresos públicos.

No creemos que el hecho de que la Hacienda Pública pase a ocupar la posición de acreedor frente al repercutido deba reconducirse al régimen de modificación de las obligaciones como consecuencia de la novación por subrogación<sup>14</sup>, sino que creemos que la Hacienda Pública es titular de un derecho de crédito frente al sujeto pasivo, derecho de crédito que se encuentra a su vez en estado latente frente al llamado a soportar la repercusión, pudiendo ser ejercido éste último cuando el repercutido no cumpla su obligación con el sujeto pasivo que le repercute y éste a su vez se haya reembolsado de la Hacienda Pública. Esto es, el sujeto pasivo tendría una acción de regreso contra la Hacienda Pública a modo de la acción cambiaria de regreso<sup>15</sup>, que podrá ejercer por in-

---

*bio, no son aplicables al IVA los supuestos de deducción, previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la que no se limitan a los derivados de insolvencias por quiebra o suspensión (clientes de dudoso cobro), sino que se admite, incluso, la deducción de los impagados incursos en un significativo retraso en el pago, respecto a su vencimiento de cobro (clientes morosos)", Manual del IVA, cit., pág. 646.*

<sup>14</sup> Se trataría de una auténtica novación, pues el contenido y régimen de cumplimiento de dicha obligación variarían sustancialmente de ser acreedor un particular o la Hacienda Pública.

<sup>15</sup> Sobre ésta, por todos, vid. A. PÉREZ DE LA CRUZ BLANCO, "Las acciones cambiarias", en *Derecho cambiario. Estudios sobre la Ley Cambiaria y del Cheque*, dirección A. MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Civitas, Madrid, reimpresión 1992, pág. 678 y ss.

cumplimiento del repercutido cuando se den los requisitos previstos en la ley, concretamente en el art. 80.3 LIVA. La Hacienda Pública, como obligado en vía de regreso, tendría tras el reintegro al sujeto pasivo, la acción para dirigirse contra el repercutido. Sobre estas cuestiones insistiremos más adelante.

Ante esta posibilidad, ya prevista en la redacción anterior del art. 80.2 LIVA, consideramos desproporcionada la previsión legalmente novedosa e incorporada al vigente art. 80.3 de que sobreseido el expediente de suspensión de pagos o quedar sin efecto la declaración de quiebra, deba de nuevo el sujeto pasivo modificar al alza la base imponible, recuperando así su posición acreedora inicial frente al repercutido<sup>16</sup>.

Si el titular de la riqueza que se quiere gravar es la puesta de manifiesto por el consumidor -en este supuesto el adquirente es sujeto pasivo con derecho a deducción, cuya situación jurídica subjetiva pasiva la hemos fundado en el principio de solidaridad-, parece que las consecuencias del incumplimiento que dieron origen al reintegro al sujeto pasivo, sean soportadas exclusivamente por el repercutido incumplidor a partir del reintegro, no estando justificado ni por criterios de justicia, ni de oportunidad, que el sujeto pasivo, como sin embargo dispone la Ley, vuelva a estar obligado a la nueva modificación al alza de la base imponible.

Por criterios de justicia decimos que no está justificado porque en definitiva se trata de que finalmente y en última instancia soporte la carga tributaria el consumidor final, y el derecho de la Hacienda Pública frente al sujeto pasivo del IVA no se fundamenta en una manifestación de riqueza del sujeto pasivo de este impuesto, razón por la cual el repercutido con derecho a deducción, que en su momento también será sujeto pasivo, tendrá oportunidad de trasladar a su vez al consumidor final el importe del impuesto. Por tanto, debería de mantener la condición de deudor con la Hacienda Pública, máxime si se tiene en cuenta que su situación económica al ser sobreseida la suspensión o quedar sin efecto la quiebra, le permitirá cumplir con sus acreedores por la totalidad de la deuda, y en ese momento, por el IVA devengado y no satisfecho el acreedor es la Hacienda Pública, pues quien le entregó el bien o prestó el servicio, ya sólo resulta acreedor por el precio del bien o servicio, IVA excluido. Por tanto, siendo el mismo principio de solidaridad el que fundamenta el derecho de crédito contra el sujeto pasivo y el repercutido con derecho a deducción, el inicial incumplimiento de soportar la repercusión, debe proyectar sus consecuencias fundamentalmente sobre el agente de dicha conducta, liberando al sujeto pasivo si actuó conforme a derecho.

---

<sup>16</sup> Menos ajustado a la lógica jurídica consideramos el contenido de la regla 3ª del art. 24.3 RIVA -que en este punto también debe considerarse modificado por la nueva redacción legal-, pues si el acreedor es la Hacienda Pública, el sujeto pasivo ya no tiene título para cobrar al repercutido, aunque en la redacción reglamentaria la modificación al alza se hace depender del cobro, mientras que con la nueva redacción legal se hace depender solamente del sobreseimiento de la suspensión de pagos o de quedar sin efecto la declaración de quiebra.

## E S T U D I O S

Criterios de oportunidad también aconsejan que sea el repercutido quien siga manteniendo la posición deudora, puesto que ese régimen de ida y vuelta previsto en el nuevo art. 80.3 supone una perturbación en la actividad del sujeto pasivo absolutamente desproporcionada respecto del fin que se pretende alcanzar; el sujeto pasivo ya colaboró intentando la repercusión e ingresando el importe correspondiente por la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible, y al no hacerse efectiva la repercusión por el obligado a soportarla y darse ese incumplimiento en las circunstancias legalmente establecidas, le permitió rectificar la base imponible para reembolsarse -sin intereses- el importe que inicialmente había ingresado sin ser el titular de la riqueza que se quiere gravar. Haber realizado toda esa andadura, para que ante una eventual alteración en la situación económica del repercutido tuviera que volver a ser considerado deudor el sujeto pasivo -que no se olvide, puede seguir sin haber visto satisfecho el crédito que ostenta contra al destinatario de la operación inicialmente gravada-, pasando a ocupar la posición de la Hacienda Pública, por supuesto sin las posibilidades que a ésta le atribuye el Ordenamiento, y liberándola de su condición de acreedora insatisfecha, es algo que no debe ser amparado por el principio de solidaridad y que en nuestra opinión desconoce la proporcionalidad que debe existir entre el deber de contribuir y la imposición de deberes y obligaciones a quien no es el titular de la riqueza que quiere detraerse para el sostenimiento de los gastos públicos.

En conclusión, pensamos que esta previsión legal es contraria al texto constitucional, al vulnerarse con esa configuración del deber de contribuir el principio de justicia tributaria, al imponerse una segunda carga tributaria desvinculada de la capacidad económica del obligado que no encuentra su fundamento en el principio de solidaridad, sino más bien en la comodidad de la propia Administración tributaria, lo cual es difícilmente aceptable a la vista de las exigencias del artículo 31 de la Constitución.

## *II-2. Incumplimiento del repercutido sin derecho a deducir.*

El último apartado del art. 80.3 LIVA establece una previsión específica para el caso de que el destinatario de las operaciones no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto. Pero antes de adentrarnos en su problemática, debe señalarse que la redacción dada por la Ley 13/96 ha omitido la referencia al destinatario que tuviese derecho a la deducción parcial, que sí se hacía en la redacción del anterior art. 80.2 LIVA<sup>17</sup>.

Esta omisión entendemos que debe interpretarse en el sentido de que al sujeto pasivo no debe afectarle el hecho de que el destinatario de la operación pueda deducir to-

---

<sup>17</sup> El RIVA, sin embargo, no efectúa esta distinción entre la deducción total y parcial. Únicamente y para el destinatario incumplidor exige que declare las cuotas rectificadas y en su caso las no deducibles (regla 1ª del art. 24.3).

do o sólo parte del impuesto soportado, para que en caso de incumplimiento del deber de soportar la repercusión pueda aquél modificar la base imponible. El sujeto pasivo, cuando se den las circunstancias analizadas en el punto anterior podrá modificar la base imponible, afectando dicha rectificación a la determinación de las deducciones parciales que el destinatario pueda realizar en función de las entregas de bienes y servicios prestados que éste último haya realizado. Por el importe que no pueda deducir y por el que en su caso debiera ser objeto de rectificación, será acreedora la Hacienda Pública.

Para el análisis del citado art. 80.3 in fine debe precisarse en primer lugar el ámbito subjetivo, esto es, identificar quién puede ser destinatario de las operaciones sujetas que no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, para después pronunciarse sobre si en caso de incumplimiento de cualquiera de ellos podrá el sujeto pasivo modificar la base imponible.

Destinatarios de operaciones sujetas sin derecho a deducción lo son aquellos empresarios o profesionales que realicen operaciones que no dan derecho a deducción, por estar exentas o por cualquier otra razón de las previstas en la legislación vigente, como por ejemplo y es importante destacar aquí, cuando el empresario o profesional actúe como consumidor final, lo que ocurre por regla general cuando las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional (art. 95) o no se utilicen para la realización de operaciones sujetas y no exentas del propio IVA (art. 94).

En estos casos, por tanto, puede decirse que se dan las circunstancias para la aplicación del régimen del art. 80.3 LIVA ¿Ocurrirá lo mismo si el repercutido incumplidor es un consumidor final no empresario ni profesional? En principio, el particular consumidor final al no tener posibilidad de deducir el impuesto por no reunir los requisitos subjetivos de la deducción (art. 93 LIVA) tendría cabida dentro del art. 80.3 in fine por ser destinatario de operaciones sujetas y como ya se ha dicho, no tener derecho a la deducción -ni total, ni parcial- del impuesto. No obstante, el art. 24 del RIVA, aunque no los excluye expresamente, sí establece una serie de deberes para el destinatario de la operación que difícilmente pueden ser pensados para la hipótesis de que sea un particular no empresario o profesional.

Si se repara en los requisitos que se exigen para que el sujeto pasivo pueda modificar la base imponible, se prevé que sólo en caso de suspensión de pagos y de quiebra del repercutido puede producirse la modificación, no extendiéndose a cualquier otro procedimiento concursal universal, como el concurso de acreedores y quita y espera (arts. 1130 y ss LEC), lo cual impediría que este régimen fuese aplicable cuando el destinatario sea un particular, por no poder incurrir en suspensión de pagos ni quiebra<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> En esta línea, TEJERIZO LÓPEZ, *excluye la aplicación de este régimen cuando el destinatario no sea un empresario o profesional*, en la obra colectiva *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, 12ª ed. Madrid, 1996, pág. 603.

## E S T U D I O S

No obstante, como quiera que los procedimientos de suspensión de pagos y quiebra son propios de los comerciantes y entidades mercantiles, entre los que no caben los profesionales<sup>19</sup>, nos encontraríamos con que no sólo el particular, sino tampoco el profesional se pueden ver incurso en esos procedimientos, y por tanto el sujeto pasivo no podría modificar la base imponible, soportando pues en última instancia, y sin ser el titular de la riqueza que se quiera gravar, el importe del impuesto, cuando el destinatario incumplidor fuese un profesional o un particular.

En efecto, la exigencia de la suspensión de pagos o de la quiebra impide que se pudiera modificar la base imponible incluso si el profesional tenía derecho a la deducción, puesto que no es sujeto de esos procedimientos, lo que llevaría a la paradójica situación de que únicamente el incumplimiento de empresarios permitiría la modificación de bases imposables, circunstancia que resulta obvio que no es la pretendida por el legislador al introducir el régimen de modificación de la base imponible por incumplimiento del repercutido.

Pensamos que no hay razones suficientes para excluir el incumplimiento de los profesionales para la aplicación de este régimen, así como que hay razones de justicia material para incluir a los consumidores finales entre los sujetos destinatarios de las operaciones que pueden ver modificada la base imponible, por lo que consideramos arbitraria la mención específica de dos procedimientos concursales, debiéndose entender que la modificación sea admisible cuando el repercutido se vea inmerso en cualquier procedimiento de ejecución universal, con lo que, por otro lado, tampoco se resuelve el problema de aquellos casos en absoluto infrecuentes de desaparición de la empresa y cese de actividades, tal como pone de relieve TEJERIZO LÓPEZ<sup>20</sup>.

El sujeto pasivo que no ve satisfecho su derecho de repercusión debe ser ajeno a la condición del repercutido, al margen de las diferencias que existen para cumplir con el deber de facturar. Si el repercutido no cumple nos encontramos con una persona, el sujeto pasivo, que ha contribuido al sostenimiento del gasto público sin estar constitucionalmente llamado a ello, por no ser titular de la capacidad económica que se quiere gravar, y si además aquél incurre en un procedimiento concursal, criterios de justicia aconsejan que sea la Hacienda Pública quien aparezca como acreedora por los importes correspondientes a las cuotas repercutidas no satisfechas, sin provocar en el sujeto pasivo un empobrecimiento injustificado.

En cualquier caso se trata de un planteamiento que su único efecto sería el respeto al principio de igualdad en la Ley, puesto que en la aplicación de la Ley sería prácticamente irrelevante mientras se siga manteniendo el requisito del procedimiento concursal, dado lo inusual del mismo para los particulares e incluso profesionales.

---

<sup>19</sup> M. BROSETA PONT, *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, Madrid, 1991, 9ª ed., pág. 694 y 737.

<sup>20</sup> *Ob. loc. cit.*

Otro de los problemas que plantea el último párrafo del art. 80.3 LIVA, son los efectos que puede provocar el adverbio "también", dado que el hecho de que el destinatario de la operación que no hubiese tenido derecho a la deducción total -y que por lo tanto no podrá rectificar sus deducciones-, sea "también" deudor frente a la Hacienda Pública, puede tener un doble significado.

En primer lugar, puede entenderse como que a pesar de que no va a haber posibilidad de rectificar las deducciones del destinatario, éste resultará deudor de la Hacienda Pública en las mismas condiciones que resultan de lo dispuesto en los párrafos anteriores de mismo art. 80.3, lo que sería un nuevo argumento para reforzar nuestro planteamiento en torno a que el derecho de la Hacienda Pública no debe surgir por la rectificación de la deducción, sino por el incumplimiento del repercutido en las condiciones legalmente previstas y la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo. De este modo, la Hacienda Pública desplazaría al sujeto pasivo en la posición acreedora en el derecho de crédito frente al repercutido incumplidor y por el importe de la repercusión, aunque el repercutido no tenga derecho a la deducción<sup>21</sup>.

En segundo lugar, el adverbio "también" podría conllevar que, por carecer el repercutido de la posibilidad de deducir, pasase a ser deudor de la Hacienda Pública, además de serlo del sujeto pasivo. Pensamos, sin embargo, que esta duplicidad de acreedores no es viable, porque una vez el sujeto pasivo haya modificado la base imponible, carece de título frente al destinatario de la operación por el importe de la repercusión, debiéndose considerar entonces como único acreedor a la Hacienda Pública, como encargada del cumplimiento de las obligaciones para la contribución al sostenimiento del gasto público.

### **III- LA REPERCUSIÓN EN LOS II.EE.**

Los Impuestos Especiales de fabricación son impuestos indirectos de carácter monofásico, esto es, sólo se repercuten jurídicamente una vez, en la primera entrega que realiza el sujeto pasivo, pues en las sucesivas entregas de los bienes gravados por estos impuestos, su importe se integra en el precio como un coste más. Pues bien, la Ley 40/1995, de 19 de diciembre, añadió un nuevo apartado 4 al art. 14 de la LIIIEE dedicado a la repercusión, en virtud del cual:

"Los sujetos pasivos de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que hayan efectuado el ingreso de las correspondientes cuotas tributarias, gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reco-

---

<sup>21</sup> En este sentido se interpreta también por ABELLA POBLET y DEL POZO LÓPEZ, siendo deudor el destinatario "no sólo por el importe de las cuotas deducibles, sino <<también>> por el importe del impuesto no deducible", Manual del IVA, cit. pág. 647.

## E S T U D I O S

nocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria, frente a los obligados a soportar la repercusión de dichas cuotas tributarias y por el importe de éstas integrado en los créditos vencidos y no satisfechos por tales obligados".

Antes de entrar en el análisis del régimen jurídico derivado de este precepto, queremos hacer una serie de precisiones de carácter general. Una primera nota a destacar, por diferenciarse del régimen establecido en el IVA, es que el sujeto pasivo no va a tener posibilidad de no ingresar las cuotas que no ha podido repercutir, ni la Hacienda Pública se va a erigir en acreedora del obligado a soportar la repercusión cuando éste no la satisfaga voluntariamente.

En segundo lugar, debemos señalar que para ostentar tales derechos y garantías se exige haber ingresado ya la cuota en la Hacienda Pública, aunque no es necesario que el obligado a soportar la repercusión haya tenido que ser declarado en quiebra o suspensión de pagos, sino simplemente que haya vencido el crédito y no esté satisfecho.

En tercer lugar, se trata de un precepto que, a pesar de su ubicación -Capítulo I, Disposiciones comunes, del Título I de los Impuestos especiales de fabricación-, sólo es aplicable a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, y no a los impuestos sobre hidrocarburos y labores del tabaco. La razón de haber sido sólo necesaria la previsión para un sector, el de bebidas alcohólicas, quizá se encuentre en el mayor número y heterogeneidad de sujetos pasivos y destinatarios de sus productos, a diferencia de lo que ocurre en los hidrocarburos, donde son muy inferiores en número y sobre el tabaco, donde a pesar del contenido del Derecho vigente no hay importadores y prácticamente se reduce a un único sujeto pasivo (Tabacalera), además de mantenerse el Monopolio en la comercialización y distribución. No obstante, ello no puede ser razón para introducir una disposición específica para uno de los impuestos de fabricación en un capítulo dedicado a disposiciones comunes a todos ellos, por lo que hubiese sido más apropiado, ya que no se ha querido extender a los distintos impuestos especiales, incorporarlo al capítulo II del Título I, dedicado a Disposiciones comunes a todos los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

En cuarto y último lugar, la atribución de garantías de esta naturaleza a un particular debe encontrar su fundamento en facilitar la satisfacción del principio contributivo, es decir, que quien soporte el impuesto sea el consumidor, no el fabricante u otro de los sujetos pasivos contribuyentes o sustitutos previstos en la ley, pues sobre el consumo debe recaer el impuesto, conforme al art. 1, y dicho principio contributivo no se vería satisfecho si la carga económico-impositiva no fuese trasladada hacia adelante. Sin embargo, tal como se ha introducido en la ley esta equiparación de derechos y garantías, es probable que no sirva para dicho fin, sino simplemente para facilitar la persecución del acreedor sobre su deudor y por una parte de la deuda.

Pasando a analizar ya el régimen jurídico derivado del art. 14.4 LIIEE, nos ocuparemos del ámbito subjetivo o personas que se verán beneficiadas por el mismo, del con-

tenido de los derechos y garantías que se atribuyen, y el importe del derecho de crédito que queda garantizado.

En cuanto al ámbito subjetivo, afecta a "los sujetos pasivos de los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, que hayan efectuado el ingreso...". De este modo, y atendido el carácter monofásico de los impuestos especiales, sólo los sujetos enumerados en el art. 8 LIIEE y que deben efectuar la repercusión conforme al art. 14.1 de la misma ley, verán reforzado su crédito ante el incumplimiento del obligado a soportar la repercusión.

No afectará, por tanto, a aquellas otras personas que entreguen productos objeto de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas con el impuesto ya devengado y que también deben efectuar la traslación del impuesto incluida en el precio del producto, pero de forma expresa. Estas relaciones no son desconocidas o irrelevantes para la propia ley del impuesto, dado que se llega a admitir la devolución del mismo a pesar de no ser ellos quienes efectuaron el ingreso en la Hacienda Pública (art. 10.1,b) LIIEE).

Sin embargo, en esta ocasión, que no supone ninguna salida de fondos para el Ente Público, sino por el contrario facilitar la realización del principio contributivo, no se evita que sea un distribuidor quien soporte económicamente el impuesto, ni se le facilitan las posibilidades de hacer efectivo su derecho de crédito, por ejemplo, ante el incumplimiento de un minorista u otro mayorista, que sin duda sí incluirían en el precio de venta al público, o en otra transmisión posterior, el importe del impuesto.

Por tanto, habiendo decidido el legislador preocuparse por el buen fin de los actos de repercusión, debería haber ampliado el ámbito de sujetos afectados/beneficiados por este nuevo art. 14.4 a todos aquellos que comercien con estos productos, tanto si lo hacen como sujetos pasivos cuya actuación comporte el devengo del impuesto y el deber de repercutir, como si ya se hubiese devengado el impuesto y sólo proceda trasladarse su importe en sentido económico, incluyéndolo en el precio. En nuestra opinión, cuando menos, debería ampliarse en los supuestos correlativos a aquellos en los que está prevista la devolución.

En cuanto a los derechos y garantías que se atribuyen, dispone el precepto que "...gozarán de los mismos derechos y garantías que a la Hacienda Pública reconocen los artículos 71 y 74 de la Ley General Tributaria...". La identidad de derechos y garantías debe verse matizada, en primer lugar, en cuanto a su grado, puesto que en caso de concurrir el sujeto pasivo con la Hacienda Pública por otros derechos de crédito de naturaleza tributaria, ésta resultará preferente aplicando de forma analógica el art. 62.3 de la LGT, puesto que si la Hacienda estatal tiene preferencia frente a otros entes públicos<sup>22</sup>,

---

<sup>22</sup> Conforme al art. 62.3 LGT, "Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de tributos de otras Entidades, tendrán preferencia pa-

## E S T U D I O S

también la debe ostentar frente a particulares cuando concurren con ellos<sup>23</sup>. En segundo lugar, pone de manifiesto la compatibilidad de ambos derechos en un mismo crédito, como ya había sido postulado por RODRIGUEZ BEREJO<sup>24</sup>.

En cuanto al contenido de las dos garantías que se reconocen al particular, debemos diferenciar entre el privilegio frente a otros acreedores contenido en el art. 71<sup>25</sup>, del derecho de afección sobre unos bienes, para con ellos afrontar la extinción del derecho de crédito, previsto en el art. 74<sup>26</sup>.

Por lo que respecta al privilegio del art. 71, el crédito es líquido, además de haber tenido que ingresar ya su importe en la Hacienda Pública, afectando únicamente al importe de la repercusión no satisfecha, sin incluir por tanto los intereses que en su caso fuesen también exigibles.

Por otro lado es discutible el alcance del privilegio comentado, en cuanto a si se trata de un privilegio general, que se proyectaría sobre la totalidad del patrimonio del deudor<sup>27</sup>, o por el contrario es un privilegio especial que se proyecta únicamente sobre

---

ra su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley".

<sup>23</sup> En este caso sí puede decirse que la preferencia de la Hacienda Pública sobre el sujeto pasivo del art. 14.4 al concurrir sobre un mismo deudor sí deroga la regla <<par conditio creditorum>>, pues si esta supone que se sometan a idéntico tratamiento los créditos de igual naturaleza, y el mismo tratamiento está previsto con la redacción del art. 14.4 LIIEE, la LGT lo excepciona.

<sup>24</sup> A. RODRIGUEZ BEREJO, "Las garantías del crédito tributario", en CREDF, núm. 30, 1981, pág. 197, al entender que el privilegio del art. 71 lo gozan todos los créditos tributarios. De distinta opinión era H. ROSSY, *Procedimientos recaudatorios*, Ed. de Derecho Financiero, 1972, pág. 257, al entender que el privilegio del art. 71 hace referencia a créditos cuya prelación no está garantizada con hipoteca legal tácita, ni con la afección de bienes. MUÑOZ MERINO, por su parte incluye el art. 74 como un límite objetivo a la prelación general del art. 71, aunque no los califica como incompatibles, *Privilegios del crédito tributario*, cit. pág. 104 y 122.

<sup>25</sup> Según el cual "La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos en cuanto concorra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda pública, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 73 y 74 de esta Ley".

<sup>26</sup> Conforme a su núm. 1 "Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles".

<sup>27</sup> Esta es la opinión, por ejemplo, de SOLCHAGA LOITEGUI, en la recensión al libro de A. MOLINA GARCIA, *La prelación de los créditos del Estado*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1977, en HPE, núm. 51, 1978, pág. 373, y J. HERRERO MADARIAGA, "Algunas observaciones sobre el derecho de retención del artículo 75 de la Ley General Tributaria", en HPE, núm. 59, 1979, pág. 267-268. En esta línea parece que se encuentra MUÑOZ MERINO al admitir el privilegio del art. 71 aun cuando no haya constancia registral, *Privilegios del crédito tributario*, cit. pág. 120.

los bienes registrables<sup>28</sup>. En nuestra opinión tiene mayor razón de ser esta segunda interpretación, pues el privilegio legal, para que tenga eficacia erga omnes, tal y como establece el art. 71 LGT, ha de constar en el registro, y mal se puede hacer valer un privilegio sobre un bien que no sea registrable.

Precisamente en materializar esa eficacia frente a todos encontrará el sujeto pasivo de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas uno de los mayores inconvenientes, puesto que a diferencia de la Hacienda Pública él no puede expedir el documento que motive la anotación de su derecho en el Registro, sino que por su condición de particular deberá acudir a un órgano judicial para que, en su caso, así lo ordene, lo cual puede conllevar cierta demora, que redundará en su perjuicio si otros acreedores se anticipan en la inscripción, o incluso anotación, de su derecho al crédito ahora privilegiado, sobre todo teniendo en cuenta las dificultades encontradas para un recto entendimiento por la jurisprudencia de este art. 71 de la LGT y sus relaciones con la legislación civil e hipotecaria<sup>29</sup>, que deben ser objeto de revisión a la luz de la nueva redacción que en este punto presenta la Ley General Tributaria en el art. 134, redactado por la Ley 25/1995<sup>30</sup>.

Menos problemas presenta aparentemente para el sujeto pasivo la garantía del art. 74, auténtica garantía de carácter real<sup>31</sup>, que puede generar una responsabilidad sin deuda cuando el tercer adquirente no sea de los protegidos en el mismo art. 74. Con esta garantía, de forma tácita, los mismos productos cuya puesta a consumo generó el deber de repercutir, quedan afectos al pago de la cantidad que debe soportarse como repercusión, lo que a su vez significa otro privilegio, ahora concretado únicamente sobre estos productos -y no otros-, por engendrar una preferencia a favor del acreedor frente al resto de acreedores del mismo deudor. Sin embargo, la propia característica de los productos afectos, y la condición normalmente empresarial de su primer adquirente a quien

---

<sup>28</sup> Opinión sustentada por RODRIGUEZ BEREJO, "Las garantías ... cit.", pág. 197-198; M. MARTIN TIMÓN, *Embargos y tercerías de la Hacienda Pública*, IEF, 1978, pág. 140, entre otros.

<sup>29</sup> Sobre esta cuestión nos hemos ocupado en *Las garantías reales del crédito tributario*, Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia, *Tesina de Licenciatura inédita*, 1982, pág. 111-124, y en "Recaudación: embargo de bienes (arts. 131, 132, 133)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro homenaje al Prof. F. SAINZ DE BUJANDA)*", IEF, Madrid, 1991, pág. 1163 y ss; también vid. MARTIN TIMON, *Embargos y tercerías...*, cit.

<sup>30</sup> Sobre ello vid. MUÑOZ MERINO, *Privilegios...*, cit. pág. 121.

<sup>31</sup> Como dice DIEZ PICAZO, estas garantías "significan la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización del valor de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente la obligación. El carácter real de este tipo de derechos de garantía radica también en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa quien quiera que sea el propietario o poseedor de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia del derecho del acreedor y tiene que soportar este derecho", en *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, vol. I, Civitas, Madrid, 5ª ed., 1996, pág. 69.

## E S T U D I O S

se le efectúa la repercusión, permitirá que éste pueda revenderlos -incluso con la men- ción de impuesto especial incluido en el precio-, en establecimiento mercantil o indus- trial, con la protección que ello conlleva para ese tercer adquirente, tanto conforme al art. 74.1 LGT, como al art. 85 del Código de Comercio.

Por tanto, al adquirente en tales establecimientos no se le podrá exigir el pago del importe repercutido no satisfecho que en principio afectaba el producto al pago del im- puesto<sup>32</sup>.

No obstante, para los casos en que el producto gravado y afecto siga estando en posesión del primer adquirente, o de otro posterior no protegido, el sujeto pasivo de los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, se encontrará con el mismo problema señalado anteriormente de tener que acudir a los órganos judiciales para hacer efectivo su derecho, y para cuando estos se pronuncien ¿Seguirá sin existir un tercero protegido? Mucho nos tememos que no.

En conclusión, pues, este nuevo párrafo del art. 14 de la LIIEE tiene mucho más de revestimiento exterior o fachada que de contenido. Razón por la cual, y desprendién- dose del Derecho vigente una mayor preocupación por el buen fin de los actos de re- percusión, cuando éste no se alcance debería, bien establecerse unos cauces procedi- mentales, más que procesales, que facilitasen la inmediata ejecución de sus derechos; o bien, y esto sería mucho más justo, que la Hacienda Pública se colocase como acree- dora de las cuotas tributarias, reintegrando al sujeto pasivo las cantidades por él ingre- sadas y que posteriormente no pudo repercutir por el incumplimiento del destinatario, quedando así el inicial sujeto pasivo como acreedor únicamente del importe corres- pondiente al valor de las bebidas alcohólicas, pero no del importe del impuesto.

En definitiva, con esta última posibilidad se aproximaría más al régimen estable- cido para el IVA, sería más respetuoso con el principio contributivo y no tendría conse- cuencias negativas para el sujeto pasivo su conducta diligente, a pesar de la cual no ha podido hacer efectivo su derecho de crédito, puesto que de lo contrario se equipararía su tratamiento al previsto precisamente en el núm. 3 del mismo art. 14, que también su- pone una quiebra al principio contributivo pero con mayor fundamento, pues se prevé la improcedencia de la repercusión de las cuotas resultantes en los supuestos de liqui- dación que sean consecuencia de actas de la inspección y en los de estimación indirecta de bases<sup>33</sup>, de modo semejante a las previsiones en el IVA (art. 89.3 LIVA).

---

<sup>32</sup> Otra cosa sería que no pudiese acreditar el pago del impuesto y le resultase de aplicación el art. 8.7 LIIEE

<sup>33</sup> Supuesto que para ALONSO GONZALEZ responde a la voluntad de sancionar al presunto infractor im- pidiéndole que traslade la carga impositiva, transformándose el impuesto indirecto en directo, "Comentarios a la nueva ley de impuestos especiales", CREDF, núm. 77, 1993, pág. 25.

#### **IV. PROPUESTA PARA DAR SATISFACCIÓN AL PRINCIPIO CONTRIBUTIVO.**

La existencia de medidas protectoras para el sujeto pasivo obligado a repercutir, que no es titular de la capacidad económica que se quiere gravar, debería de estar presente en los distintos impuestos indirectos para aquellos casos en los que no pueda hacer efectiva la repercusión, por lo que más que una singularidad de regímenes en el IVA y para uno de los Impuestos Especiales, debía ser una regla general, cumplidas ciertas condiciones objetivas, para los tributos jurídicamente indirectos, esto es, para los que establecen el deber de repercutir el importe del tributo sobre el obligado a soportarla, titular éste último de la capacidad económica que quiere ser efectivamente gravada.

En esa línea debería ser objeto de introducción en nuestro Ordenamiento una regulación más uniforme de la repercusión tributaria, todavía gran desconocida de nuestra LGT, debiéndose introducir medidas que impidan que un impuesto indirecto acabe teniendo efectos de un impuesto directo, al ver el sujeto pasivo insatisfecho su derecho de crédito contra el repercutido, y estar obligado a soportar directamente la carga tributaria ante la Hacienda Pública, lo cual tiene como efecto que sea computado como gasto deducible en la determinación de la base imponible de los impuestos directos sobre la renta.

A lo largo de las páginas anteriores se ha reiterado la idea de que el sujeto pasivo obligado a repercutir es titular de una obligación tributaria no contributiva, y por lo tanto su fundamento se encuentra en el principio de solidaridad. Sin embargo, cuando esta persona cumpla todos sus deberes formales y actúe conforme a derecho no debería ser quien acabase soportando jurídica y económicamente el tributo por el incumplimiento del repercutido.

Para ello, creemos que sería mucho más conforme a las exigencias de justicia que deben inspirar nuestro sistema tributario, que la obligación legal del sujeto pasivo contribuyente de un impuesto indirecto tuviese un régimen semejante a la del tenedor de un efecto cambiario ajeno a la relación causal subyacente en este tipo de relaciones. Esto es, que habiendo cumplido diligentemente sus obligaciones y no habiendo satisfecho la deuda el deudor, a aquél le resta el derecho de regreso contra los anteriores poseedores del efecto cambiario. Dicho en otros términos, como si el derecho de repercusión llevase incorporada la cláusula "salvo buen fin", a los efectos de que la atribución del mismo por el Ordenamiento a cambio de la entrega de dinero a la Hacienda Pública, no comporta el cumplimiento del deber constitucional de contribuir hasta que se realice dicho derecho de repercusión, y en caso de que este no se cumpla, debería reintegrarse al sujeto pasivo contribuyente, subsistiendo el derecho de la Hacienda Pública a exigir el cumplimiento de la obligación al constitucionalmente obligado a sostener el gasto público, que no es otro que el titular de la riqueza que se quiere gravar. Se trataría,

## E S T U D I O S

en definitiva, de trasladar a éste ámbito el régimen del art. 1170 del CC y de los arts. 57 y ss de la Ley Cambiaria y del Cheque.

En cuanto a las circunstancias que deberían concurrir para que se produjese dicho reintegro, pensamos que no es conveniente reducirlo a la declaración en quiebra o suspensión de pagos del deudor -procedimientos en los que sólo pueden incurrir los empresarios, no los profesionales ni los particulares-, ni tampoco estar inmerso en un procedimiento concursal. Pensamos que debían adoptarse los mismos criterios que a efectos de otros impuestos se consideran esos créditos insatisfechos como saldos de dudoso cobro, y que en la actualidad se encuentran en el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>34</sup>.

Una Hacienda Pública moderna e informatizada como la actual dispone de los medios suficientes para que sin incrementar sustancialmente los costes de gestión puedan dirigirse contra los repercutidos incumplidores, exigiéndoles el ingreso de las cantidades correspondientes a su deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y que voluntariamente no cumplieron. El infortunio de esos deudores debe ser soportado solidariamente por los restantes contribuyentes en el sentido constitucional del término, y no únicamente por el sujeto pasivo obligado a repercutir, siempre y cuando éste último haya actuado conforme a las exigencias del Derecho aplicable.

Así, uno de los primeros supuestos que debían establecerse y comportar que ante el incumplimiento del repercutido se reintegrase el importe del impuesto al sujeto pasivo y pasara a ocupar la posición acreedora la Hacienda Pública, son aquellos de los que hubiese tenido conocimiento un Tribunal Económico-administrativo y hubiese resuelto la procedencia de la repercusión y el repercutido no hubiese cumplido siendo firme la resolución. En esos casos, más que multas coercitivas, que pueden seguir dejando al sujeto pasivo sin verse satisfecho en su derecho de crédito, el repercutido debería pasar a ser deudor de la Hacienda Pública por el importe de la repercusión no satisfecha.

El sujeto pasivo deberá velar por hacer efectivo su derecho de crédito correspondiente a la actividad que devengó el impuesto. La Hacienda Pública deberá velar para hacer efectivo el importe correspondiente al impuesto devengado.



---

<sup>34</sup> Las circunstancias que pueden dar lugar a tal consideración son: a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación; b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas; c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes; d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.