



# Revista Técnica Tributaria

## ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES

### sumario

|                           |   |
|---------------------------|---|
| <b>PRESENTACION</b> ..... | 7 |
|---------------------------|---|

#### ESTUDIOS

|                                                                                                                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| * <b>Josep Clavera i Bachero.</b> Comentarios al Título VI del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades. Cuotas e incentivos fiscales .....                                        | 15  |
| * <b>M<sup>a</sup> Carmen Galán Bermejo.</b> La pequeña y la mediana empresa y la sucesión en la empresa. Especialmente en la empresa familiar .....                                    | 21  |
| * <b>Pedro González Senovilla.</b> Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General .....          | 39  |
| * <b>Inés Idígoras Rubi, Antonio Tena Núñez e Idoia Bengoa Geisler.</b> La base imponible y el tipo impositivo del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ..... | 53  |
| * <b>Amparo Navarro Faure.</b> Régimen jurídico-tributario de las patentes y marcas .....                                                                                               | 61  |
| * <b>Germán Orón Moratal.</b> El Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios: el aprovechamiento de los cotos de caza .....                                                              | 85  |
| * <b>José Ricardo Palacio Sánchez-Izquierdo.</b> Excusas absolutorias y amnistía fiscal .....                                                                                           | 93  |
| * <b>M<sup>a</sup> Teresa Soler Roch.</b> Deberes tributarios y Derechos Humanos ....                                                                                                   | 101 |

#### LEGISLACION

##### CRONICA LEGISLATIVA

|                                                                                            |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| * Disposiciones fiscales aparecidas durante el período de julio a septiembre de 1995 ..... | 119 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

#### JURISPRUDENCIA

|                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------|-----|
| * <b>Antonio Cayón Galiardo.</b> Selección de jurisprudencia ..... | 137 |
|--------------------------------------------------------------------|-----|

## UNION EUROPEA

### JURISPRUDENCIA

- \* STJCEE de 14 de febrero de 1995. Interpretación del artículo 48 del Tratado de la CEE (libre circulación de personas) a efectos del IRPF ..... 167
- \* STJCEE de 9 de marzo de 1995. Violación del artículo 95 del Tratado de Roma (prohibición de discriminación en el tráfico de mercancías por medio de tributos de carácter interno) ..... 172

### LEGISLACION

- \* Directiva 95/7/CEE, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al IVA ..... 175

### DOCUMENTOS

- \* Dictamen del Comité Económico y Social sobre "El ahorro: ejes centrales de una política comunitaria" ..... 187

# **ESTUDIOS**

## **COMENTARIOS AL TITULO VI DEL PROYECTO DE LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES\***

### **CUOTA E INCENTIVOS FISCALES**

**Josep CLAVERA I BACHERO**

Profesor Mercantil  
Miembro de la AEDAF

### **PRINCIPIOS QUE INSPIRAN EL PROYECTO DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

#### **\* NEUTRALIDAD**

- En las fuentes de financiación.
- En las decisiones de inversión.
- En la ubicación de las inversiones.
- Combinación de los factores de producción.
- En la forma jurídica.
- En la dimensión de las empresas.

#### **\* TRANSPARENCIA**

- Armonización de los conceptos jurídicos.
- Fácil conocimiento de la norma.
- Garantías de aplicación de las normas.

#### **\* SISTEMATIZACION**

- Consideración de pago a cuenta del IRPF.

---

\* Trabajo presentado en el VI Fórum del Auditor Profesional de Sitges.

## **ESTUDIOS**

---

### **\* COORDINACION INTERNACIONAL**

- Seguir las tendencias básicas del entorno.

### **\* COMPETITIVIDAD**

- Propiciar la inversión inmateral.
- Propiciar el I+D.
- Apoyar a las PYME
- Aprovechamiento del mercado de la UE.

Tales principios resultan más teóricos que de posible aplicación práctica, a pesar de que es encomiable que se estén predicando.

Sin embargo, hay que denunciar de entrada que los principios de "competitividad" resultan, en la mayoría de los supuestos, incompatibles con los de "neutralidad".

De la combinación de ambos principios se quiere establecer el nuevo orden en el Impuesto sobre Sociedades, mucho me temo, sin embargo, que tal combinación resultará un embudo, que cuando convenga por motivos recaudatorios se estrechará invocando la "neutralidad".

Los tipos impositivos, a pesar de ser diferenciados, son respetuosos al principio de neutralidad, puesto que no es posible elegir una actividad a un tipo reducido distinto por motivos estrictamente fiscales. La única duda la podrían ofrecer las cooperativas y determinadas fundaciones, aunque entonces si cabría pensar que no se trata de una "elección" sino de una sustitución fraudulenta de la forma social.

## **CRITERIOS DIMANANTES DEL LIBRO BLANCO**

El "libro blanco" propiciado desde el Ministerio de Economía y Hacienda como fase previa al proyecto del nuevo Impuesto de Sociedades, critica ásperamente los incentivos fiscales desde distintas ópticas, pero fatalmente acaba admitiéndolos en los siguientes supuestos:

- \* CORREGIR EQUILIBRIOS DE MERCADOS INEFICIENTES POR CAUSA DE LA EXISTENCIA DE EXTERNALIDADES. Incentivos de carácter permanente.
  - \* CONTRIBUIR A LA POLITICA DE ESTABILIZACION. Incentivos de carácter coyuntural.
- Y, al efecto, enumera cuatro criterios.
- \* DISTINCION ENTRE INCENTIVOS COYUNTURALES Y PERMANENTES.
  - \* ESTABLECIMIENTO DE LOS COYUNTURALES MEDIANTE LA LEY DE PRESUPUESTOS ANUALES.
  - \* INCENTIVOS SELECTIVOS PERMANENTES PARA CORREGIR EQUILIBRIOS INEFICIENTES DE MERCADO.

Después de un farragoso anexo estadístico referido al ejercicio 1991, llega a la conclusión de que en este periodo el tipo medio líquido respecto a la base imponible resulta-

ba del 20'99 %. O sea, que el conjunto de incentivos (bonificaciones y deducciones) alcanzaban un 14,01%. Y se llega a la conclusión de que *"no existe evidencia acerca de que la reducción de la presión fiscal sobre las rentas del capital determine un aumento en el nivel global del ahorro"*. Y sigue *"los incentivos fiscales suponen una limitación de los principios de equidad horizontal y vertical, ambos recogidos en el artículo 31 de la Constitución. Esta limitación sólo estaría justificada en el caso de que el incentivo fiscal generase un comportamiento en los sujetos pasivos beneficiarios del mismo del que redundase un beneficio cierto para el resto de los sujetos pasivos. Sin embargo, habitualmente no existe evidencia suficiente acerca de la relación causa y efecto entre el incentivo fiscal y el comportamiento fomentado"*. Clásico efecto de la miopía de nuestra Administración, que conduce a un principio de equidad por el cual es de peor condición la empresa ahorradora e inversora que la que ha de acudir a las ayudas públicas para sostener unos ineficientes puestos de trabajo.

La deducción por inversiones hasta la fecha han dado origen a que las empresas optasen por determinadas inversiones más por motivos fiscales que por motivos de eficiencia, dando lugar a una asignación de recursos errónea.

## CRITERIOS DIMANANTES DEL INFORME RUDING

Aunque en realidad el objetivo del dictamen encargado a la comisión presidida por Onno Ruding, era muy otra, se ha convertido en un imprescindible punto de referencia en el tratamiento del Impuesto sobre Sociedades en todos los países de la U.E., tanto el libro blanco como la parte expositiva del Proyecto de Ley hacen referencia a él.

### OBJETIVO ESENCIAL: NEUTRALIDAD

- \* FIJACION DE UN TIPO IMPOSITIVO Y UNAS REGLAS DE DETERMINACION DE BASES IMPONIBLES COMUNES A EFECTOS DE IMPEDIR QUE LOS ESTADOS SE LANZEN A UNA COMPETENCIA PARA ATRAER INVERSIONES.
- \* MAXIMA TRANSPARENCIA DE LOS INCENTIVOS FISCALES CONCEDIDOS POR LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE. PARA ATRAER INVERSIONES.

El Informe Ruding no descarta los incentivos pero los *condiciona* a:

- \* NO SE BASE EN TIPOS IMPOSITIVOS REDUCIDOS.
- \* QUE SEAN TRANSPARENTES. ESTO ES: EXISTA UNA PLENA GARANTIA DE QUE LA NORMA SEA INTELIGIBLE Y UNA PLENA SEGURIDAD DE SU APLICACION.
- \* QUE NO SEAN RESULTADO DE DISTORSIONAR LA BASE IMPONIBLE.

Criterio este último que invoca el Proyecto de Ley para proscribir la libertad de amortización o la deducibilidad del "leasing".

## ESTUDIOS

### CRITERIOS DIMANANTES DEL PROYECTO DE LEY DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Según la parte expositiva del Proyecto (parte siempre de interesante y estética lectura que generalmente obedece al criterio de marketing de dar un atractiva presentación a un producto defectuoso) la Ley regula únicamente aquellos incentivos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades:

- I+D
- EXPORTACIONES
- BIENES DE INTERES CULTURAL
- FORMACION PROFESIONAL

Luego en la parte dispositiva encontramos en el título VI del Proyecto de Ley que tiene por misión determinar la *cuota*, la siguiente clasificación:

- \* DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION
  - INTERNA
  - INTERNACIONAL
- \* BONIFICACIONES
  - ACTIVIDADES EXPORTADORAS
  - PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS LOCALES

#### DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES

- I+D
- EXPORTACION
- CINEMATOGRAFIA Y EDICION LIBROS
- FORMACION PROFESIONAL

#### DEDUCCIONES DE PAGOS A CUENTA

### TIPOS IMPOSITIVOS PROPUESTOS EN EL PROYECTO DEL NUEVO IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Pueden ser variados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año, de acuerdo con la disposición final séptima a).

|                   | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|-------------------|---------------|-----------------|
| General           | 35%           | 35%             |
| Mutuas y SGR      | 26%           | 25%             |
| Cooperativas F.P. | 20%           | 20%             |

**J. Clavera i Bachero****Comentario al Título VI del Proyecto...**

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| Cooperativas crédito y C.R.     | 26% | 25% |
| Entidades sin fines lucr (esp.) | 10% | 10% |
| Entidades sin fines lucr (gral) | 25% | 25% |
| FIM y SIM                       | 1%  | 1%  |
| FII y SII                       | 7%  | 7%  |
| FII, (viviendas exclusivamente) | 1%  | 1%  |
| Sociedades hidrocarburos        | 40% | 40% |
| Fondos de Pensiones             | 0%  | 0%  |

**NUEVOS INCENTIVOS Y COMPARACION CON LOS ACTUALES PERMANENTES**

|                    |                    | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|--------------------|--------------------|---------------|-----------------|
| DEDUCCION PARA     | Participación <5%  | 50%           | 50%             |
| EVITAR DOBLE       | Participación <25% | 50%           | 100%            |
| IMPOSICION INTERNA | Participación >25% | 100%          | 100%            |

Queda mejorada la norma al eliminar la complejidad de tener presentes los gastos de la cartera.

Queda sin solucionar expresamente (aunque no tengamos ninguna duda) la deducibilidad en los supuestos de reducciones de capital y disoluciones.

|                    |                          | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|--------------------|--------------------------|---------------|-----------------|
| DEDUCCION PARA     | Participación >25%       |               |                 |
| EVITAR DOBLE       | Aplicación "Tax sparing" |               |                 |
| IMPOSICION         | Años para compensar      | 5             | 7               |
| INTERNACIONAL.     |                          |               |                 |
| IMPUESTO SOPORTADO |                          |               |                 |
| BONIFICACION       |                          |               |                 |
| CEUTA Y MELILLA    |                          | 50%           | 50%             |
| EXPORTACION        |                          | 25%           | 25%             |

Mejora al eliminar la condición restrictiva del 25% de los rendimientos obtenidos país por país, al referir la condición al conjunto.

Sin embargo queda gravemente afectada la deducción al no poder deducir sobre inversiones por las que se hubieran obtenido subvenciones.

|                            |                        | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|----------------------------|------------------------|---------------|-----------------|
| SERVICIOS PUBLICOS LOCALES |                        | 99%           | 99%             |
| I+D                        | <media 2 años antes AF | 30%           |                 |
|                            | Intangibles            | 15%           |                 |
|                            | >50% año anterior      |               | 20%             |

## ESTUDIOS

|                     | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|---------------------|---------------|-----------------|
| >media 2 años antes |               |                 |
| Intangibles         | 30%           | 20-40%          |
| AF                  | 45%           | 20-40%          |

El mejor mérito del Proyecto es suprimir la farragosa normativa actual. Sigue sin afectar a los Activos Fijos. Es un grave inconveniente tener que realizar las inversiones en España.

|                       | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|-----------------------|---------------|-----------------|
| BIENES INTERES        | 10%           | 10%             |
| CINEMATOGRAFIA        | 10%           | 10%             |
| EDICION LIBROS        | 5%            | 5%              |
| FORMACION PROFESIONAL | 5%            | 5%              |

El límite para la deducción se fija en conjunto y es del 35% sobre la cuota íntegra. Sin embargo se puede demorar la deducibilidad en los siguientes y sucesivos 5 años (Actualmente eran 4 y se refería a ejercicios). Sin embargo cabía esperar que el horizonte temporal para la deducción sería de 7 años. El proyecto no prevé ningún orden de prelación en la aplicación de las deducciones.

En general, y a pesar del gran esfuerzo realizado, el proyecto no acaba de cumplir con el principio de transparencia, o sea de fácil conocimiento de la norma y garantía de su aplicación.

## COYUNTURALES

Se fijarán por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de acuerdo con la disposición final séptima h).

Norma de muy dudosa constitucionalidad ya que es una vía para vulnerar el espíritu del artículo 134.7 de la C.E., entra en conflicto con el artículo 10 de la Ley General Tributaria, que proclama la reserva de ley para todos los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

|                 |                                                                             | <i>Actual</i> | <i>Proyecto</i> |
|-----------------|-----------------------------------------------------------------------------|---------------|-----------------|
| INVERSIONES AFN |                                                                             | 5%            | ?               |
| CREACION EMPLEO | Disminuidos                                                                 | 700.000       | ?               |
|                 | Resto                                                                       | 0             | ?               |
| DESAPARECEN     | SOCIEDADES CARTERA ACCIONES EXTRANJERAS                                     |               |                 |
|                 | EMPRESTITOS Y PRESTAMOS ORGANISMOS INTERNACIONALES Y ENTIDADES EXTRANJERAS. |               |                 |

# **ESTUDIOS**

## **LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y LA SUCESION EN LA EMPRESA. ESPECIALMENTE EN LA EMPRESA FAMILIAR**

**M.<sup>a</sup> Carmen GALAN BERMEJO**

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Miembro de la AEDAF

### **Sumario**

#### **I.- INTRODUCCION**

#### **II.- PRIMERA PARTE: SINTESIS DE LA COMUNICACION DE LA COMISION SOBRE LA TRANSMISION DE EMPRESAS: ACCIONES EN FAVOR DE LAS PYME. (94/C 204/01)**

#### **III.- SEGUNDA PARTE: DIFERENCIAS GENERALES ENTRE LAS EMPRESAS CONS- TITUIDAS Y NO CONSTITUIDAS EN SOCIEDADES EN MATERIA DE CALCULO DE LOS IMPUESTOS**

#### **IV.- TERCERA PARTE: LA TRANSMISION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA Y EL SIS- TEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL**

**EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, ESPECIALMENTE, LA VALORACION  
LA EMPRESA EN EL MISMO  
LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES  
EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES  
EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

## ESTUDIOS

### I. INTRODUCCION: LA IMPORTANCIA DE LAS PYMES EN LA COMUNIDAD EUROPEA Y EN NUESTRO PAIS

El Segundo Informe anual del Observatorio Europeo para las PYME, realizado en el año 1994, examina la situación de las pequeñas y medianas empresas en la Unión Europea y permite concluir la gran importancia de éstas en la marcha de Europa. Básicamente demuestra, como él mismo indica, *"la necesidad de reafirmar la competitividad de las empresas como medio para estimular el crecimiento y crear puestos de trabajo en armonía con las líneas presentadas en el Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo, donde se reconoce de forma manifiesta la importancia de apoyar el desarrollo y la adaptación de las PYME para que el Mercado Interior sea plenamente efectivo"*. En el Informe sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, de 13 de octubre de 1994, se hace también referencia a este aspecto al señalar que *"Las PYME deberán realizar un papel vital en la realización de los objetivos del Libro Blanco sobre Crecimiento, Competitividad y Empleo. La creencia en el potencial de las PYME se expresa en numerosos documentos comunitarios oficiales, entre ellos la iniciativa de crecimiento de Edimburgo, la Resolución del Consejo de 22 de noviembre de 1993, el Libro Blanco de diciembre de 1993, las conclusiones del Consejo Europeo de Bruselas de los días 10 y 11 de diciembre de 1993 y varios programas (de acción) de la Comisión (Programa Estratégico para el Mercado Interior, Programa plurianual a favor de las PYME, etc)"*.

Junto a ésto, el Informe confirma que las PYME deben considerarse, sin lugar a dudas, como una de las principales fuentes de creación de empleo de la Comunidad en los años 90. Diversos estudios llevados a cabo en Dinamarca y Reino Unido muestran que el crecimiento neto de empleo queda completamente (Dinamarca) o casi completamente (Reino Unido) confinado a las microempresas y empresas pequeñas. Prácticamente lo mismo puede concluirse de otros Estados Miembros de la Comunidad.

Debemos tener en cuenta que la creación de nuevos empleos se produce con el establecimiento de nuevas empresas o cuando las empresas ya establecidas extienden sus actividades, de hecho, puede llegarse a la conclusión de que el efecto directo en la extensión de una empresa en la creación de empleo es aproximadamente el doble del que provoca la aparición de una nueva empresa. Por tanto, es incluso más importante la existencia de medidas comunitarias para tratar de facilitar la transmisión de empresas ya existentes que el fomento de la creación de nuevas empresas en el ámbito comunitario<sup>1</sup>.

Pero no sólo son importantes las PYMES en la Comunidad con respecto al tema de la creación de empleo sino que también se apoya en ellas la propia Economía de la Comunidad. Por este hecho han sido calificadas de "gigante oculto" de la Economía europea<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En el Informe del Parlamento Europeo, de 13 de octubre de 1994, sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, acompañada de una Recomendación relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas, se indica en los considerandos que: *"Considerando que las medidas destinadas a garantizar la transmisión de empresas y, de este modo, su supervivencia, revisten para la Economía europea la misma importancia que las medidas destinadas al fomento de la creación de nuevas empresas (...)"*.

<sup>2</sup> Revista "La Europa sin fronteras". Comisión de las Comunidades Europeas. Septiembre/Octubre 1993.

Como indica la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME<sup>3</sup>, comunicación que será objeto principal de estudio en el presente trabajo, *"un número creciente de empresas, en especial las PYME, no logran controlar los problemas que plantea la transmisión y deben, por consiguiente, cesar en sus actividades"*, y por ello *"resulta necesario que los Doce adopten una serie de medidas en el plano fiscal y jurídico en general, para facilitar la transmisión de una empresa y evitar su liquidación, salvaguardando así el tejido económico de las PYME dentro de la Comunidad"*.

La mortalidad de las PYME no se debe siempre a razones económicas, sino que muchas de estas empresas desaparecen por dificultades en la transmisión<sup>4</sup>. Un estudio realizado por la *Stoy Hayward Consulting* en asociación con la *London Business Scholl*, señala que en el Reino Unido únicamente un 24% de las empresas familiares se transmiten a la segunda generación, y que de ese 24% sólo un 14% sobreviven a la tercera. Otro estudio, realizado por la *Association pour la Pérennité de l'Entreprise*, señala que para costear el pago de los impuestos de sucesión, una empresa francesa deberá distribuir a lo largo de ocho años un 88% de sus ganancias anuales, una empresa belga un 46%, una italiana un 33%, una inglesa un 30% y una alemana un 21%. Además, el problema de la mortalidad de la empresa se va a plantear especialmente en los próximos diez años ya que la generación de empresarios de posguerra está llegando actualmente a la edad de jubilarse.

Centrándonos ya en la importancia del tema en nuestro país, debemos señalar que cada año nacen en España cientos de empresas familiares de las cuales, la inmensa mayoría, se engloban en la categoría de Pequeñas y Medianas Empresas. De todas ellas, sólo un 17% llegan a la tercera generación<sup>5</sup>. Al igual que hemos visto en el ámbito de la Comunidad Europea, son las creadoras de la mayor parte de puestos de trabajo del sector privado y constituyen una pieza básica para nuestra Economía.

Estudiando las PYMES que son a su vez empresas familiares, debe señalarse que éstas se enfrentan en la actualidad a numerosos problemas que ponen en peligro su supervivencia, siendo uno de ellos, quizás uno de los más graves, el fiscal. De hecho, el coste fiscal de la herencia asciende hoy al 33% del valor de la sociedad<sup>6</sup>.

También afecta el problema de la sucesión a las grandes empresas familiares. De hecho, en los veinte años transcurridos desde 1972 a 1992, ha disminuido su número en un 40%; además de los trece sectores de actividad empresarial que en estos veinte años han tenido mayor desarrollo, han perdido presencia en nueve (grandes almacenes, editorial y artes gráficas, hostelería y turismo, química, electrodomésticos, vehículos, construcción inmobiliaria, actividades varias, servicios públicos), y sólo han ganado presencia en una (comerciales)<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> DOCE. C.204/23 de julio de 1994.

<sup>4</sup> Datos recogidos de la citada Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME.

<sup>5</sup> Según datos recogidos por el Instituto de la Empresa Familiar.

<sup>6</sup> "El Instituto de la Empresa Familiar" Fomento de la Producción n.º 1.082, 15 de enero de 1995.

<sup>7</sup> "La continuidad de las empresas familiares" MIGUEL ANGEL GALLO. Expansión, 31 de enero de 1995.

## ESTUDIOS

---

Estos datos resultan alarmantes sobre todo si recordamos el hecho de que son ellas las grandes creadoras de empleo. En el presente trabajo me centraré más bien en las pequeñas y medianas empresas familiares, dejando a un lado, por causa de la amplitud del tema, a las grandes empresas familiares.

### **II. PRIMERA PARTE: SINTESIS DE LA COMUNICACION DE LA COMISION SOBRE LA TRANSMISION DE EMPRESAS: ACCIONES EN FAVOR DE LAS PYME. (94/C 204/01).**

La Comisión de la Comunidad Europea ha venido desde 1989 señalando la importancia de la transmisión de empresas para la continuidad de las PYME y examinando los principales problemas inherentes a la transmisión. Desgraciadamente, no surgió una iniciativa concreta con respecto a este tema debido a que la prioridad era la conclusión del Mercado Interior, pero sí una serie de temas a tener en cuenta.

La Comisión de la Comunidad Europea, tras solicitar a grupos de expertos de todos los Estados Miembros (abogados, consultores, profesores universitarios, banqueros y representantes de las asociaciones de PYME) la realización de informes sobre los problemas jurídicos, financieros, fiscales y humanos de la transmisión, *inter vivo o mortis causa* de la empresa, les invitó a un seminario para debatir los problemas que ellos mismos habían detectado. Dicho seminario tuvo lugar los días 29 y 30 de enero de 1993. Los expertos funcionaban organizados en cuatro grupos, cada uno de los cuales estaba compuesto por doce personas, y que se dedicaban respectivamente a aspectos de jurídica general, fiscal, financiera y humana relacionados con la transmisión. Concluyó con una serie de acuerdos generales sobre el tema y con conclusiones específicas en cuestiones jurídicas, fiscales, financieras y humanas. Citaré en el presente trabajo las conclusiones generales y las fiscales.

Las conclusiones generales a las que llegaron, se basaron en la necesidad de fijar la atención en una serie de aspectos que mencionaré a continuación. En primer lugar, señalaron que la política empresarial europea debe ocuparse, especialmente, entre las PYME, de las empresas familiares, ya que éstas requieren una atención especial. Un segundo asunto a tener en cuenta es la necesidad de seguir realizando estudios caso por caso de los distintos modos de transmisión, ya que cada forma de transmisión (sucesión, compraventa y fusión/participación) genera dificultades que le son propias. En tercer lugar, concluyeron que la transferencia de sede de empresas dentro de la Comunidad debía ser facilitada. Un último aspecto en que se logró acuerdo fue en señalar que, dado que las iniciativas relacionadas con la política en favor de las empresas no infringen el principio de subsidiariedad, su realización queda plenamente justificada.

Unánimemente señalaron la necesidad, con respecto a las cuestiones fiscales, de que la Comisión tome medidas para conseguir: la eliminación de la doble imposición internacional por sucesión (mediante la ampliación del número de convenios internacionales sobre derechos de sucesión a todos los Estados miembros o celebrando un convenio multinacional europeo sobre derechos de sucesión); la exoneración de impuestos sobre la renta de las plusvalías o de las ganancias de capital realizadas sobre los activos de una empresa en caso de transferencia por fallecimiento, fusión, compraventa u otra forma cualquiera de reorganización; la

reducción o aplazamiento de los derechos de sucesión que gravan los activos de la empresa cuando los herederos continúen la actividad empresarial; la reducción del impuesto en casos de compraventa parcial de una empresa o de transferencia de activos individuales; la ampliación del campo de aplicación de la Directiva de 23 de julio de 1990, sobre fusiones y sobre sociedad matriz-filial, a otros tipos de sociedad y la introducción de un tipo preferencial para los beneficios no distribuidos de las PYME que no tienen acceso directo al mercado de capitales para la emisión de títulos y la realización de un estudio sobre la doble imposición de las plusvalías sobre las acciones.

Examinando las propuestas del simposio la Comisión recoge en la Comunicación, cuyo contenido será expuesto en los párrafos siguientes, lo que en su opinión constituyen *"best practices"* o mejores prácticas seguidas por alguno o algunos de los Estados Miembros de la Comunidad, de las que se desprenden una serie de orientaciones a seguir por los restantes Estados.

La propia **Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME (94/C 204/01, 23.7.94)**, señala cuáles son los dos efectos que se pretende lograr en este tema: *"reducir las cargas de las PYME y contribuir a la creación de un entorno jurídico y fiscal que facilite su transmisión con el objetivo de conservar el tejido empresarial y preservar el empleo"*<sup>8</sup> y *"eliminar la desigualdad existente entre la PYME y las grandes empresas, dado que las PYME tienen, por término medio, un número de propietarios mucho más limitado y que el fallecimiento de uno de ellos puede traer consigo consecuencias financieras más importantes poniendo en peligro la continuidad de las empresas"*.

Bajo el título de **"Orientaciones para facilitar la transmisión"** señala la Comisión problemas relativos al tema estudiado que se presentan en la mayoría de los Estados miembros, las *"best practices"* seguidas por algunos de estos Estados y ciertos atisbos de solución al problema<sup>9</sup>. Todo el desarrollo gira en torno a cuatro ejes de acción que intentan lograr los objetivos transcritos en el párrafo anterior. El primer eje busca garantizar la continuidad de sociedades personalistas y empresas individuales. El segundo incluye medidas destinadas a permitir al empresario preparar la transmisión. El tercero, medidas que podrían ser útiles para fomentar la transmisión a terceros, principalmente cuando no es posible realizarla dentro del marco familiar. Por último, un cuarto eje, recoge medidas fiscales que permiten garantizar el éxito de la transmisión familiar.

Seguiré en la presente exposición un sistema similar de presentación del problema y desarrollo de las posibles soluciones al mismo que podrían darse, agrupados estos problemas dentro de los cuatro ejes de acción señalados anteriormente.

Con respecto a las medidas para garantizar la continuidad de las sociedades personalistas y de las empresas individuales (primer eje de acción) se plantean en la Comunicación de la Comisión tres problemas, bajo los epígrafes: **"El principio jurídico de continuidad de las**

<sup>8</sup> Debemos tener en cuenta que los derechos de los trabajadores quedan protegidos por la Directiva del Consejo de 14 de febrero de 1977.

<sup>9</sup> La Comunicación sigue, por tanto, el sistema señalado en las conclusiones generales del simposio sobre la transmisión de empresas realizado en Bruselas el 29 y 30 de enero de 1993.

## ESTUDIOS

### **sociedades personalistas”, “La decisión de los coherederos de una sociedad personalista o de una empresa individual” y “El patrimonio de una empresa individual”.**

En “**El principio jurídico de continuidad de las sociedades personalistas**” se describe el problema de cómo el fallecimiento de uno de los socios de la sociedad colectiva causa la disolución de la misma, salvo que los socios hayan decidido lo contrario en el contrato de sociedad (esta regla aparece señalada en los mismo términos en el artículo 222 del Código de Comercio español). De hecho, por esta causa desaparecen gran cantidad de sociedades personalistas sin que exista un motivo económico que justifique dicha desaparición. Además, puede suceder, y aquí es donde surge el problema, que el socio difunto deje un testamento en que prevea la transmisión a sus herederos de los derechos y obligaciones relativos a los bienes o a la gestión de la empresa. Esta disposición testamentaria, como bien señala la Comunicación, puede entrar en contradicción con las disposiciones del contrato de sociedad. Se citan como “*best practices*” a Francia y Alemania, las cuales resuelven este problema dando prioridad al contrato de sociedad; y a Portugal e Italia, que tienen instaurado en su ordenamiento el principio de continuidad de la sociedad personalista como principio de derecho, principio que aplicado a nuestro supuesto concreto supone que en el momento del fallecimiento de un socio la actividad de la sociedad continúa con los socios supervivientes, los cuales deben abonar a los herederos del difunto la contrapartida financiera correspondiente a la empresa. La Comisión, cercana a las “*best practices*” de Italia y Portugal, considera que *“sería deseable que los Estados miembros fueran más allá y modifiquen su derecho de sociedades con el fin de garantizar la continuidad de las sociedades personalistas en caso de fallecimiento de uno de los socios. La solución ideal sería que, cuando el contrato no prevea otra disposición, los socios supervivientes pudieran decidir la continuidad de la empresa entre ellos”*.

Un segundo problema de este primer eje aparece señalado bajo el título: “**La decisión de los coherederos de una sociedad personalista o de una empresa individual**”. La continuación de una empresa individual o de una sociedad personalista corre el peligro de que surja la voluntad de uno solo de los herederos opuesta a la misma (es lo que en la Comunicación se denomina “bloqueo”, denominación que personalmente considero muy adecuada para esta práctica). En muchos de los países europeos la decisión de los coherederos sobre la continuación debe ser unánime, por lo que si surge oposición, aunque sea de una minoría de los herederos, la empresa corre el peligro de ser liquidada. Además, la apertura de un procedimiento judicial para superar el veto es costosa y la decisión del tribunal es muchas veces demasiado tardía para salvar la empresa, tal y como señala la Comisión. La solución propuesta a este problema se basa en que *“los derechos nacionales permitiese a los herederos pronunciarse sobre la continuidad de la empresa por mayoría cualificada”*, como se hace en Portugal cuando se debe decidir sobre la administración de la parte social o sobre la empresa individual.

En “**El patrimonio de una empresa individual**”, tercer problema del primer eje, se señala que la gran desventaja de la empresa individual es que los intereses de la empresa son los mismos que los del propietario único, no siendo fácil distinguir entre el patrimonio de la empresa y el privado del empresario. Por tanto, cuando el propietario quiere transmitir la empresa puede no ser fácil presentar a un comprador potencial una entidad bien determinada y surgen problemas para la transmisión. Este problema causa otro: la imposibilidad de transferir la empresa mediante un acto jurídico único. En la Comunicación se presentan dos

posibles soluciones: reforzar el estatuto del empresario individual y conseguir la transferencia *in toto* mediante un único acto jurídico. Para reforzar el estatuto del empresario individual, ya en la Duodécima Directiva del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, se prevé la creación de una sociedad limitada de un sólo socio y la posibilidad de que los Estados miembros opten por crear la figura del empresario individual cuya responsabilidad esté limitada a un patrimonio determinado, como ya ha hecho Portugal. Para conseguir la transferencia *in toto* mediante un único acto jurídico señala la Comunicación que *"la introducción de nociones jurídicas como la de 'fondos para el comercio', 'azienda' y 'establecimiento comercial' -ya conocidas en Francia, Italia y Portugal- podría ser útil en la solución de dicho problema"*.

Dentro del segundo eje de acción (la preparación adecuada de la transmisión), expone la Comunicación tres problemas, titulados **"Derecho de transformación"**, **"Las PYME con forma de sociedad anónima"** y **"Neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de preparación para la transmisión"**.

Al hablar de **"Derecho de transformación"**, la Comunicación hace referencia a la importancia de la existencia de un Derecho de Transformación que facilite el cambio de estructura jurídica de las empresas, sin necesidad de pasar por la disolución de la antigua entidad y creación de una nueva. Los Estados miembros que poseen un derecho de transformación que permita lograr estos fines señalados *"han velado porque se mantenga la responsabilidad de los antiguos socios en relación con las deudas contraídas antes de la transformación, a favor de los acreedores de la antigua empresa"*.

Con respecto al tema de **"Las PYME con forma de sociedad anónima"**, la Comunicación comienza señalando que la forma jurídica de sociedad anónima es la que más facilita la transmisión, debido a su estructura en acciones y al hecho de que la empresa constituye una persona jurídica distinta de sus accionistas. Y a los participantes en el simposio de Bruselas solicitaron que se les concediera a las PYME la posibilidad de organizarse como "pequeña sociedad anónima" sin cotización en bolsa. El problema expuesto en este apartado consiste en las dificultades que suponen la creación y gestión cotidiana de la sociedad anónima, ya que, en prácticamente todos los Estados miembros, se exige para su creación un elevado número de accionistas y existen complejos mecanismos de autenticación de la aportación de capital, hay determinadas dificultades en la estructura de la sociedad anónima (el sistema de estructura doble de Alemania, el sistema mixto de Dinamarca, etc.), existen formalidades impuestas para convocar una asamblea general y, por último, son rígidos los requisitos en relación con la contabilidad, la inspección y la publicidad de las cuentas. Como mejor solución a todos estos problemas, se puede señalar que, para facilitar la transmisión de las PYME, sería conveniente que estas empresas se pudieran organizar en forma de sociedad anónima, pero con unos trámites de creación y gestión simplificados. Para ello serían medidas adecuadas la creación del estatuto de la sociedad anónima con un solo socio, la simplificación de la convocatoria de una sociedad anónima cuyos accionistas se conocen todos entre sí o la creación de ciertas facilidades en función del número de trabajadores de la empresa. Señala la Comisión que *"ningún Estado miembro ha empleado en provecho de las PYME todas las opciones ofrecidas por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo de 25 de julio, relativa a las cuentas anuales"*, lo cual deberían tener en cuenta los Estados miembros.

El tercer problema del segundo eje se centra en el tema del grave perjuicio que supone en la adopción por una empresa de la forma jurídica más adecuada para facilitar la transmisión,

## ESTUDIOS

el peso de la fiscalidad. La solución que se apunta en la Comunicación para este problema se deja ver en el título del mismo y se aplica ya en Reino Unido y en Alemania: **“Neutralidad fiscal aplicable a las operaciones de preparación para la transmisión”**. La Comisión explica esta solución al señalar que *“la Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportación de activos e intercambios de acciones que afectan a sociedades de Estados miembros diferentes”<sup>10</sup>, creó un sistema que garantiza reglas de neutralidad fiscal para las operaciones del tipo anteriormente mencionado, pero limita el campo de aplicación a las sociedades de capital en ella enumeradas”*.

Sobre las medidas útiles para fomentar la transmisión a terceros, principalmente cuando no puede hacerse dentro del marco familiar (tercer eje), se plantea en la Comunicación un solo problema bajo el epígrafe titulado **“Venta de la empresa”**.

El problema planteado en **“Venta de la empresa”** surge debido a que los empresarios encuentran cada vez más dificultades en hallar un sucesor para su empresa dentro del marco familiar y por tanto el propietario de la empresa desempeña. Para favorecer esta transmisión se contemplan tres posibles regímenes fiscales, que son considerados por la Comunicación como *“best practices”*: una posible desgravación impositiva, o incluso una exoneración, para casos de jubilación (sistema seguido en Irlanda, Inglaterra y Alemania); un régimen fiscal que fomente la reinversión de los beneficios obtenidos por la compraventa de la empresa (sistema seguido en Reino Unido); o una desgravación fiscal o reducción del tipo impositivo en función del tiempo en que se conserve la participación adquirida de una sociedad que supere el 25% del capital de una empresa (sistema seguido en Luxemburgo, Dinamarca y Alemania). Otra posible solución sería la cesión de la empresa a los empleados, lo cual *“parece un buen método para conservar la empresa y a los empleados”*. De hecho, se señala en la Comunicación que algunos Estados miembros *“ya han adoptado disposiciones para conceder un trato fiscal favorable a la cesión de la empresa a una cooperativa creada a este efecto por los empleados”*.

El cuarto y último eje de acción de los señalados por la Comunicación de la Comisión es el relativo a las medidas para garantizar el éxito de la transmisión familiar. Dentro de este bloque se señalan tres problemas titulados: **“Derechos de sucesión y de donación”** y el tema de la **“Doble imposición internacional”**.

En **“Derechos de sucesión y de donación”**, se describe una importante causa de desventaja de las empresas europeas en relación con la competencia mundial: la carga fiscal que supone la operación de transmisión de la empresa familiar. De hecho, tal y como señala la Comisión, *“la imposición fiscal no sólo priva a los herederos de una fuente de ingresos, sino que puede llegar a poner en peligro el equilibrio financiero de la empresa y, por consiguiente, su supervivencia”*. Las posibles soluciones apuntadas son la neutralidad fiscal de las ganancias cuando su valor contable se transfiere y continúa en la misma actividad y la reducción de los derechos de sucesión, pero partiendo siempre de que una ventaja de este tipo, otorgada por los Estados Miembros, no puede llegar a ser una forma de eludir impuestos.

---

<sup>10</sup> DO n.º L 225 de 20.8.1990, pág. 1.

Dentro del apartado relativo a las **“Modalidades de pago de los derechos”** se sitúa el problema que puede causar a los herederos el rigor de los plazos para el pago de los derechos de sucesión o de donación, que puede incluso obligarles a ceder una parte de los activos o a liquidar la empresa. Dentro de las *“best practices”* que la Comunicación señala en este apartado se incluye la posibilidad de aplazamiento en el pago de los impuestos sin intereses, ya que esta demora da a los herederos un tiempo y obtener beneficios para el futuro pago del impuesto. En el párrafo segundo del artículo 38 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español se establece este beneficio al señalarse que: *“En los mismos supuestos y condiciones podrán acordar el fraccionamiento de pago en cinco anualidades como máximo, siempre que se garantice el pago en la forma que reglamentariamente se determine”*.

El último de los problemas a los que hace frente la Comunicación de la Comisión que está siendo objeto del presente estudio es el de la **“Doble imposición internacional”**. La mayoría de las legislaciones nacionales suelen prever este problema (por ejemplo el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español), pero sigue siendo necesario realizar acuerdos específicos para que este conflicto, por todos conocido, desaparezca totalmente. El Parlamento Europeo, en el Informe sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a la mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, de 13 de octubre de 1994, *“considera necesario que se complete la red de convenios bilaterales sobre la doble imposición y aboga por que se examine si puede recomendarse al respecto una solución general válida para todos los Estados Miembros; considera igualmente necesario que se encuentre una solución aplicable en toda Europa al problema de la doble imposición en las transferencias de propiedad de las PYME”*.

En el **Dictamen del Comité Económico y Social sobre el “Programa integrado en favor de las PYME y del artesanado” de 15 de Septiembre de 1994**<sup>11</sup>, al hacer referencia a la “Mejora del entorno empresarial”, se realiza una grave crítica a la Comunicación de la Comisión sobre la Transmisión de empresas. Acciones en favor de las PYME al señalar que *“Respecto de la cuestión relativa a la transmisión de empresas, el Comité considera que el amplio e intenso debate en torno a la Comunicación de la Comisión, deseado por ésta en tales términos, podría prescindir tal vez de su vasto carácter, teniendo en cuenta que la Comisión no lo ha presentado sino a finales de julio de 1994 y que el plazo de redacción previsto a continuación finalizará el 30 de septiembre de 1994. Parece evidente que con un plazo semejante no se puede reaccionar examinando con detenimiento un asunto tan complicado, que ofrece situaciones completamente distintas en los Estados Miembros desde el punto de vista jurídico, fiscal y financiero. Tanto más difícil resulta de comprender cuando la Comisión adjunta en anexo a su Comunicación las conclusiones de un simposio sobre este tema cuya celebración tuvo lugar en enero de 1993. Obviamente, la Comisión -que, por su parte habría necesitado un año y medio para examinar dichas conclusiones- prevé que las organizaciones consultadas por ella sólo necesitarán tres meses para el examen. La consulta a los medios interesados en un tema de tanta importancia no debería haberse llevado a cabo con tanta lige-*

---

<sup>11</sup> COM 094 207 final.

## ESTUDIOS

---

reza". Igualmente, el mismo documento indica que: "El Comité estima, no obstante, que los problemas relativos a la transmisión de empresas y a la sucesión son principalmente competencia de los poderes públicos nacionales. Estos, por consiguiente, deberían adoptar ya desde ahora las medidas necesarias para evitar la disolución del capital o la liquidación de una empresa cuando falte un sucesor".

### III. SEGUNDA PARTE: DIFERENCIAS GENERALES ENTRE LAS EMPRESAS CONSTITUIDAS Y NO CONSTITUIDAS EN SOCIEDADES EN MATERIA DE CALCULO DE LOS IMPUESTOS<sup>12</sup>

Como se describe en la Comunicación de la Comisión sobre la transmisión de empresas: acciones en favor de las PYME (94/C 204/01) estudiada en el apartado anterior, existen importantes diferencias en materia de cálculo de impuestos y en la transmisión entre las empresas constituidas y no constituidas en sociedades.

Trataremos de señalar a continuación, y a modo de introducción a la tercera parte del presente trabajo, las desemejanzas entre ambas centrándonos en los temas fiscales a nivel general y no en el concreto aspecto de la transmisión que ya ha sido expuesto al hablar de la Comunicación.

En principio, los principios básicos que rigen la base de imposición son los mismos para las empresas constituidas en sociedades y para las empresas no constituidas en sociedades, es decir, los beneficios imponible en el impuesto sobre sociedades se determinan de la misma manera que los beneficios industriales y comerciales gravables del Impuesto sobre la Renta.

La diferencia estriba en las modalidades de cálculo del impuesto, ya que éstas son diferentes para las dos categorías de empresa. Esta diferencia consiste en que mientras los beneficios o las rentas de una empresa no constituida en sociedad son considerados un componente de la renta global y gravados según una escala progresiva (del 25 al 56%), los beneficios de una sociedad están sujetos al régimen del impuesto sobre sociedades que comporta un tipo uniforme aplicado a la renta de una sociedad (el del 35%).

A esta pequeña reflexión debemos unir las diferencias señaladas en el apartado anterior al estudiar la Comunicación, sobre todo al hacer referencia a las PYME en forma jurídica de sociedad anónima, que ya han sido desarrolladas en el citado apartado.

### IV. TERCERA PARTE: LA TRANSMISION DE LA EMPRESA EN ESPAÑA Y EL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL

A partir de ahora realizaremos un estudio de los diferentes impuestos a los que está sujeta la transmisión de la empresa en Derecho español, que permitirá, tras su lectura, concluir la

---

<sup>12</sup> "Fiscalidad y pequeñas empresas" Organización de cooperación y desarrollo económicos (OCDE), París, 1993.

necesidad de tomar en consideración las prácticas recomendadas por la Comunicación de la Comisión sobre la Transmisión de Empresas.

### **EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. ESPECIALMENTE, LA VALORACION DE LA EMPRESA EN EL MISMO<sup>13</sup>**

Para determinar el objeto de valoración al que se aplica el Impuesto sobre el Patrimonio debemos considerar a la empresa como un bien concreto, que posee un valor diferente a la suma de todos los valores de los diversos bienes que la integran; es decir, considerar a la empresa como una unidad económica de explotación. Resulta difícil determinar qué es una unidad económica y sus límites, ya que no encontramos en las leyes una referencia expresa a tal concepto. Podría definirse como la unión de varios bienes hacia un fin común, siendo, por tanto, la finalidad lo que proporciona la unidad.

Es clara y está reconocida por todos los autores la concepción de la empresa como unidad económica, es decir, como organización de los factores de producción con el fin de obtener una ganancia o como lo que se ha denominado "*una técnica de producción*". Dado que no podemos encontrar una definición legal o un claro concepto jurídico de empresa, siguiendo el artículo 23 de la Ley General Tributaria, consideraremos a todos los efectos a la empresa como unidad económica de explotación.

La concepción de la empresa como unidad cuyo objetivo es producir beneficios llevaría a la conclusión de que el valor de una empresa no está consituido por la suma de los valores de las distintas partes que lo integran, sino que dicho valor deberá calcularse de acuerdo con su capacidad para obtener beneficios en el futuro. Pero, dado que el artículo 11 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, indica que: "*Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio*", parece que la valoración a la que el citado precepto se refiere es el patrimonio neto, es decir a la valoración individualizada de sus componentes, excluyendo la valoración global.

El criterio doctrinal con respecto a este tema<sup>14</sup> es que en el citado artículo 11 se regulan los criterios de valoración de los bienes o derechos de las personas físicas afectos a sus actividades empresariales o profesionales. Es decir, no es suficiente con que el bien pertenezca a un empresario o profesional, sino que además es necesario que esté afecto a su actividad empresarial o profesional. Dos son los criterios necesarios para determinar los elementos que integran la empresa. El primero de ellos (criterio subjetivo de delimitación), consiste en la pertenencia de los bienes al titular de la empresa, entendiendo con ello, la disposición o el dominio económico efectivo de forma duradera, con independencia del título jurídico que le

<sup>13</sup> Parto de la obra de VICTORIA COMBARROS VILLANUEVA "La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio" Instituto de Planificación contable, 1987.

<sup>14</sup> CISS.

## ESTUDIOS

---

habilite para ello. El segundo (criterio objetivo de delimitación), la afectación efectiva de los mismos a los fines económicos de la empresa.

Determinar cuándo se produce la afección no siempre será fácil, aunque haya casos en que resulte sencillo. Veamos un ejemplo: los títulos valores que posea un pequeño empresario, no parece que, en principio, estén afectos a su actividad, pero tal vez sí lo están si respaldan un préstamo obtenido por la empresa.

Es de destacar cómo la nueva Ley sobre el Patrimonio suprime la anterior referencia a actividades sujetas a la cuota de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, lo cual significa que se va a sujetar a los mismos criterios de valoración a todas las actividades económicas, tanto a las empresariales como a las profesionales. Para delimitar este concepto, el artículo 11 remite a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>15</sup>.

Siempre de acuerdo con el artículo 11 de la Ley, los bienes y derechos afectos a las actividades económicas y profesionales se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

En cuanto al activo real, no debe confundirse con el activo contable (suma de todas las cuentas que figuran en el activo del balance de la empresa). Forman parte del activo real del balance las cuentas incluidas bajo denominaciones similares a las siguientes: inmuebles, terrenos, instalaciones, maquinaria, mobiliario, vehículos, útiles y herramientas; valores mobiliarios, carteras de valores, fondos públicos, valores industriales; almacén, existencias, mercaderías, materias primas; efectos a cobrar, efectos comerciales, cartera de valores, cartera comercial, efectos en cartera; deudores, clientes, abonados, corresponsales; caja y bancos; accionistas, dividendos pasivos; depósitos, fianzas; accionistas, dividendos pasivos. Deberán ser deducidas de este último determinadas partidas tales como: cuentas de compensación (amortizaciones; provisión, salvo las llamadas provisiones para riesgos y gastos); cuentas de activo ficticio, sin valor alguno de realización y que sólo figuran en el activo por necesidades derivadas del principio de partida doble, tales como gastos amortizables (de establecimiento, gastos financieros diferidos) y las pérdidas de ejercicios anteriores; cuentas de orden, que no tienen contenido patrimonial alguno y que han sido eliminadas del cuadro de cuentas por el nuevo Plan General de Contabilidad.

Constituyen el pasivo exigible: Bancos, obligaciones, acreedores, accionistas, proveedores, corresponsales, cuentas corrientes, efectos a pagar, Tesoro Público, provisiones para el pago, depósitos, fianzas, obligaciones, empréstito obligacional. No se deben incluir las partidas de: capital, reservas y fondos de amortización.

Para que se apliquen los valores contables es necesario que la contabilidad se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio (artículos 25 a 41). Ello supone que no basta que se lleven los libros preceptuados por dicho Código (Diario y de Inventario y de Cuentas Anuales), sino que además es necesario que se cumplan las restantes normas sobre diligenciado, teneduría y, sobre todo, los principios contables y normas de valoración. También supone que no siempre son suficientes los libros preceptuados por las disposiciones fiscales, en particu-

---

<sup>15</sup> El artículo 40 de la Ley 18/91 del Impuesto sobre la Renta, señala qué actividades tienen tal consideración.

lar, para los sujetos pasivos acogidos a la estimación objetiva, dado que el artículo 101.2 de la nueva Ley del I.R.P.F. limita la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio a los supuestos de estimación directa.

La referencia al Código de Comercio puede plantear problemas con respecto a los profesionales, no comprendidos dentro del ámbito subjetivo del deber mercantil de llevanza de contabilidad, pudiendo cuestionarnos si han de llevar su contabilidad a los preceptos mencionados del Código de Comercio para aplicar la regla de valoración del artículo 11 de la Ley, a los elementos patrimoniales afectos a su actividad. A juicio de gran parte de la doctrina, la respuesta ha de ser positiva.

En defecto de contabilidad (o no ajustada al Código de Comercio), la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas del impuesto (artículo 11.3 de la Ley). Por tanto, en este supuesto, hay que hacer una valoración individualizada elemento por elemento. Sin embargo, la Ley no contiene criterios específicos para la valoración de determinadas clases de bienes, como por ejemplo el mobiliario o las existencias, por lo que habrá de computarlo por su valor de mercado, según el artículo 24 de la Ley. La determinación de tal valor resulta compleja y discutible en muchos casos.

Los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales se valorarán, incluso en el supuesto de contabilidad llevada conforme al Código de Comercio, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 de la Ley del Impuesto y no como elementos de la actividad correspondiente. Se exceptúa el supuesto en que formen parte del activo circulante de la empresa y además ésta se dedique exclusivamente a la construcción y promoción inmobiliaria. El objetivo de la especialidad de la valoración de los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales es doble: por una parte, paliar la diferencia de valoración que se produciría en función de la situación contable de la empresa y, por otra parte, acercar las valoraciones a los valores reales, separándose así de los valores históricos reflejados en la contabilidad, dada la vigencia de los principios contables de prudencia y de precio de adquisición.

## LA EMPRESA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES<sup>16</sup>

La primera cuestión que debemos plantearnos es si la compraventa de una empresa es un acto sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Partiendo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de Febrero de 1982 y de lo señalado en el párrafo anterior, la empresa puede ser considerada como un *todo unitario*, como una *organización productiva*, que tiene un valor superior al de la simple suma de los elementos que la integran; siendo el elemento esencial en la compra "*la organización*"<sup>17</sup>.

Por ello, el artículo 7.1. del Real Decreto 3494/1981 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Docu-

<sup>16</sup> Parto del artículo de Félix Benítez de Lugo y Guillén publicado en la Revista de Derecho Mercantil 1982, 165-166.

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 1954.

## ESTUDIOS

---

mentados (R.T.P.) señala que: *"Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos intervivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de una persona física o jurídica"*. Por tanto, las transmisiones de empresas son un acto sujeto a este Impuesto.

El sujeto pasivo lo constituye en las transmisiones de bienes o derechos de toda clase, el que los adquiere (artículo 8. del R.T.P.), siendo responsable subsidiario el funcionario que autoriza el cambio del sujeto pasivo de cualquier tributo o exacción estatal, cuando no hubiera exigido previamente la justificación del pago del Impuesto (artículo 9.2. R.T.P.).

El artículo 10 del R.T.P. determina que: *"La base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido"*. Surge aquí una de las mayores dificultades con respecto a la transmisión estudiada: ¿Debemos valorar cada elemento por separado<sup>18</sup> o considerar a la empresa como un todo? Según la posición mantenida anteriormente, la base deberá referirse al todo, y por tanto será el "haber realizable de la empresa", es decir, el activo realizable menos el pasivo exigible. Apoya esta tesis el artículo 10 del R.T.P. *"su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto"*<sup>19</sup>.

Con respecto al tipo de gravamen se plantea un problema: ¿Qué tipo aplicamos? ¿Aplicamos el de bienes muebles (2%), el de bienes inmuebles (5%) o el 5% a los inmuebles y el 2% a los muebles?<sup>20</sup> En principio, podría parecer que el artículo 11.2 del R.T.P. soluciona la cuestión, al indicar que: *"cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles o inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles"*. Pero en el caso de la transmisión de empresa, lo que se transmite es un sólo bien (concepto unitario de empresa), por lo que no sería aplicable el precepto. El Profesor Martínez Lafuente, en su *"Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados"* indica que la transmisión se liquidará según la naturaleza de los bienes que la integran y únicamente en el supuesto de que hubiera inmuebles y no se determinara la parte de valor correspondiente a éstos, así como al resto de los otros bienes, se aplicará el tipo de los inmuebles. Existe una Resolución del Tribunal Económico Administrativo a este respecto, de 15 de diciembre de 1986, que señala que la transmisión global de una empresa incluyendo maquinaria e instalaciones, tributa por el tipo de gravamen de los bienes inmuebles de forma unitaria. Dice textualmente la citada Resolución: *"Que el examen del documento privado de arrendamiento con opción de compra de que se trata pone de manifiesto inequívocamente que los bienes objeto de la opción de compra que no son terrenos ni edificios, o sea lo que se denomina maquinaria e instalaciones, tiene civilmente la naturaleza de bienes inmuebles por haberse destinado precisamente por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realiza en el edificio y concurrir directamente a satisfacer las necesidades de la explotación misma, afirmando que se apoya en el propio texto del documento según el cual la sociedad concedente de la opción es titular y*

---

<sup>18</sup> Como indica la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de julio de 1980.

<sup>19</sup> Ver anteriormente.

<sup>20</sup> Alarma la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de julio de 1980, que señala que *"no se debe unificar el tipo impositivo ante la transmisión de un negocio o empresa"*.

*dueña de la industria o negocio cuya opción de compra concede a la reclamante, consistente en una factoría destinada a la fabricación y carga de armamento militar, constituyendo una unidad patrimonial en condiciones de ser explotada con vida propia y está integrada por los edificios, maquinaria e instalaciones cuyo valor se desglosa; y, por consiguiente, con apoyo en el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto, en relación con el 334.5 del Código Civil, se llega a la conclusión de que, pese a la distinción de valor que se hace en el documento, atribuyendo parte a la maquinaria e instalaciones debe aplicarse a la totalidad de la base imponible el tipo correspondiente a los inmuebles, por tener, por razón del destino, la misma naturaleza que el terreno y los edificios".*

## EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Ciertos países de nuestro entorno conceden desgravaciones específicas no sólo a los propietarios agrícolas, sino también a las empresas industriales y comerciales. Incluso en el Reino Unido, las acciones de las pequeñas empresas que cumplen ciertas condiciones son evaluadas a un nivel más bajo que el nivel de mercado para el cálculo de los derechos de sucesión. En España, las únicas disposiciones específicas existentes toman la forma de demoras en los impuestos, es decir, existe un sistema de pago diferido en caso de transferencia integral de una empresa a los herederos que pertenezcan a la familia. Pero en general, las disposiciones específicas dirigidas expresamente a las pequeñas y medianas empresas con respecto a las imposiciones en donaciones y sucesiones son relativamente raras<sup>21</sup>.

En el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el 54 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se hace referencia a los fideicomisos<sup>22</sup>. En el fideicomiso, a diferencia de lo que ocurre en el caso de la sustitución fideicomisaria, existe exclusivamente un heredero, quien logra los bienes a través del fiduciario, el cual interviene a modo de transmisor de los bienes. Los citados artículos de la Ley y del Reglamento distinguen cuatro supuestos que serán estudiados a continuación, pero antes realizaremos una breve exégesis del significado del fideicomiso<sup>23</sup>.

Los fideicomisos clásicos se encuentran aludidos en el artículo 785 del Código Civil, en su apartado cuarto, y econsisten en dejar a una persona del todo o parte de bienes hereditarios para que los aplique o invierta según las instrucciones reservadas que le hubiere comunicado el testador.

La esencia del fideicomiso es que los bienes o la parte de ellos a la que afecte, pasan directamente del testador o fideicomitente a la persona o personas favorecidas (herederos fideicomisarios) existiendo sólo como intermediario el albacea o el encargado de cumplir la voluntad del testador (heredero fiduciario).

---

<sup>21</sup> "Fiscalidad y pequeñas empresas" Organización de cooperación y desarrollo económicos (OCDE), París, 1993.

<sup>22</sup> CISS.

<sup>23</sup> "El impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones". Félix Benítez de Lugo y Guillén. Editorial Comares.

## ESTUDIOS

---

En los fideicomisos en que se deja en propiedad los bienes hereditarios al heredero fiduciario, aun cuando sea con alguna carga, se liquida el impuesto a cargo de éste por adquisición de la propiedad, con deducción de la carga, si fuera deducible, por la cual satisfará el impuesto el que obtenga el beneficio consiguiente al gravamen por el título correspondiente, si fuese conocido, y si no lo fuera, pagará el heredero pudiendo repercutir el impuesto satisfecho por la carga al beneficiario cuando fuere conocido. Explicaremos ésto más detalladamente en los párrafos siguientes.

Centrándonos ya en los cuatro supuestos<sup>24</sup>, el primero de ellos señala que cuando dentro de los plazos en que debe realizarse la liquidación no sea conocido el heredero fideicomisario, pagará el impuesto fiduciario con arreglo a los tipos establecidos para las herencias entre extraños, cualquiera que sea su parentesco con el causante. Lo pagado de este modo aprovecha al fideicomiso cuando sea conocido; pero no tendrá derecho a reclamar devolución alguna cuando por razón de su parentesco con el causante sea aplicable otro número de la tarifa.

El segundo supuesto señala que cuando dentro de los plazos de liquidación se conociera al fideicomisario, satisfará éste el impuesto con arreglo al número de la tarifa que corresponda al grado de parentesco que tenga con el causante y al valor de los bienes adquiridos.

El tercer caso indica que cuando el fiduciario o persona encargada por el testador de transmitir la herencia pudiera disfrutarla en todo o en parte, temporal o vitaliciamente, o tuviese la facultad de disponer de los productos o rentas de los bienes hasta su entrega al heredero fideicomisario: pagará éste el impuesto en concepto de usufructuario y con arreglo al grado de parentesco que le una con el causante. En este caso el fideicomisario satisfará también, al entrar en posesión de los bienes, el impuesto correspondiente no computándose en su favor lo pagado por el fiduciario.

Por último, en el caso de que los bienes hereditarios se dejen en propiedad al fiduciario, aunque sea con la obligación de levantar alguna carga en los términos que establece el artículo 788 del Código Civil, se liquidará el impuesto a dicho fiduciario como herencia en propiedad con deducción de la carga, si fuera deducible, por la carga que corresponda; y si no fuera conocido el beneficiario, el heredero, pudiendo descontársele a aquél cuando fuera conocido.

## EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO<sup>25</sup>

El artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido declara que no está sujeta al IVA *"la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente"*. Dicho precepto hace referencia a las transmisiones *inter vivos*, ya que las *mortis causa* vienen recogidas en el artículo 7.1.c) de la misma Ley (*"la transmisión mortis causa de la totalidad o*

---

<sup>24</sup> CISS.

<sup>25</sup> CISS.

*parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente").*

Los requisitos que deben concurrir para la no sujeción de este tipo de transmisiones *inter vivos* son básicamente tres: debe transmitirse la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, debe transmitirse a un solo adquirente y el adquirente debe continuar en el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

Con respecto al primer requisito, de la doctrina de la Dirección General de Tributos se desprende que:

— Si una persona física o jurídica ejerce dos o más actividades empresariales o profesionales y transmite sólo el patrimonio vinculado a una de ellas, hay sujeción.

— Si se ejerce una actividad y se transmite parte del patrimonio afecto a la misma, hay sujeción. Esto es lo que sucede cuando un empresario vende su negocio con instalaciones y existencias, pero mantiene la propiedad del local, cediéndolo en alquiler al adquirente; como no se ha transmitido la totalidad del patrimonio empresarial o profesional hay sujeción y tributa por IVA.

— Una sociedad transmite la totalidad de su patrimonio cuando transmite todo su activo y todo su pasivo, no reteniendo en Balance ninguna partida significativa (No es significativa la cuenta de Caja y Bancos).

El segundo requisito (transmisión a un solo adquirente) surgió a partir del 1 de enero de 1990. Hasta el 31 de diciembre no estaba sujeta la transmisión a uno o varios adquirentes. Con respecto a este requisito cabe señalar que es indiferente que el adquirente sea persona física o jurídica, mientras sea un solo adquirente. Debe tenerse en cuenta que, jurídicamente, una Comunidad de bienes no es un solo adquirente, aunque económicamente sí lo sea.

Por último se exige que el adquirente continúe en las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente, pero ¿durante cuánto tiempo? La Dirección General de los Tributos entiende que habrá sujeción al IVA cuando el escaso tiempo de dedicación a la actividad por parte del adquirente ponga de manifiesto que dicho adquirente no pretendía realmente continuar el ejercicio de la misma. De la doctrina de la Dirección General de los Tributos se desprende que:

— La operación realizada por un farmacéutico que vende la totalidad de su patrimonio empresarial a otro farmacéutico vecino, el cual sólo pretende la clausura de la farmacia adquirida, tributa por IVA.

— Si por la extinción de un contrato de arrendamiento, el arrendatario de un local recibe una indemnización de un tercero y éste no continúa en el ejercicio de la misma actividad, la indemnización está sujeta al IVA y el inquilino debe repercutirla.

Debe tenerse en cuenta que tributan por Transmisiones Patrimoniales las entregas de inmuebles incluidas en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial no sujeto a IVA (artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

# **ESTUDIOS**

## **LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE, DE FUNDACIONES Y DE INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL**

**Pedro GONZALEZ SENOVILLA**

Abogado  
Miembro de la AEDAF

### **A) INTRODUCCION Y PLANTEAMIENTO:**

Tras un largo proceso de elaboración que se ha prolongado durante varios años, el día 25 de noviembre de 1994 se ha publicado en el BOE la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, más conocida como "Ley del mecenazgo".

La imperiosa necesidad de actualizar la legislación sobre fundaciones viene establecida, de un lado, por el artículo 34 de la Constitución Española, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general y, de otro lado, por la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación. A esta necesidad se une también la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general.

Como antecedentes histórico-normativos del derecho de Fundación podemos citar entre otros los siguientes:

- \* La vieja Ley de 20 de junio de 1849, General de Beneficencia. El Código Civil (artículos 35-39).
- \* El Decreto e Instrucción de 14 de marzo de 1899 de régimen jurídico-público de las fundaciones asistenciales puras y mixtas.
- \* Los Decretos de 1923 y 1928 sobre enajenación y arrendamiento de bienes fundacionales.
- \* El Real Decreto de 20 de julio de 1926 de instituciones y fundaciones benéfico-docentes particulares de enseñanza agrícola pecuaria o minera.
- \* El Decreto 446/1961, de 16 de marzo, de fundaciones laborales.
- \* El Decreto 2930/1972, de 21 de julio, de fundaciones culturales y docentes.

## ESTUDIOS

---

Como antecedentes normativos más próximos y teniendo presente la actual distribución de competencias entre las Administraciones Central y Autonómica, dado que, en la actualidad, todas las Comunidades Autónomas tienen atribuida como competencia exclusiva "las fundaciones que desarrollen principalmente sus funciones en la Comunidad Autónoma", podemos citar las siguientes:

- \* Constitución Española, de 27 de diciembre de 1978. Artículos 22, 34, 53, 149.1.1ª, 6ª y 8ª.
- \* Ley 1/1982, de 3 de marzo de fundaciones privadas que ejerzan sus funciones principalmente en Cataluña.
- \* Ley 7/1983, de 22 de junio, de régimen de las fundaciones de interés gallego.
- \* Ley 1/1990, de 29 de enero, de fundaciones Canarias.
- \* Ley 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones del País Vasco.

La nueva Ley tiene **dos partes bien diferenciadas: El Título I** regula los **aspectos de derecho privado y de derecho administrativo** de las fundaciones; **el Título II** regula, por una parte, la **fiscalidad** de fundaciones y asociaciones y, por otra parte, los **incentivos** fiscales a la participación privada en los fines de las entidades benéficas.

Los objetivos que pretende la Ley en su Título I pueden resumirse en los siguientes:

- \* Acomodar la regulación de las fundaciones a la Constitución y a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas.
- \* Ofrecer una regulación sistemática, ordenada y precisa de las fundaciones, acorde con la trascendencia económica, jurídica y social del hecho fundacional.
- \* Unificar el régimen aplicable a todas las fundaciones y garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales que han de ser, necesariamente, de interés general.

**El Título I** de la Ley se estructura en siete capítulos que analizan, entre otros, los siguientes aspectos:

- \* Se contempla la posibilidad de que las personas jurídico-públicas puedan constituir fundaciones.
- \* La personalidad jurídica de las fundaciones se adquiere desde la inscripción de la escritura de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones.
- \* Se exige la existencia de un órgano de gobierno y representación y la suficiente dotación inicial, cuya aportación podrá hacerse de forma sucesiva, debiendo constar en la escritura de constitución la forma y realidad de la mencionada aportación.
- \* Se determina la responsabilidad de los patronos por los daños y perjuicios que causen por actos contrarios a la Ley o a los Estatutos de fundaciones, o por los realizados negligentemente.
- \* Se somete a decisión judicial la suspensión de los patronos y su cese en determinados supuestos y se regula la extinción de la Fundación y sus formas.
- \* Al Protectorado se le asignan no sólo funciones de control, sino también de apoyo, impulso y asesoramiento.

- \* El Registro de Fundaciones se configura como constitutivo y de publicidad frente a terceros.
- \* Se crea el Consejo Superior de Fundaciones como órgano consultivo del que forman parte la Administración y las propias fundaciones.

Finalmente, merece la pena destacar **dos aspectos** que inciden muy notablemente sobre la actividad de las fundaciones: el primero es la **posibilidad de que ejerzan directa o indirectamente actividades mercantiles o industriales**; el segundo consiste en la exigencia de que una determinada proporción de las **rentas** y de cualesquiera otros ingresos que obtenga la fundación sea **destinada a la realización de sus fines específicos**.

**El Título II** que regula, como ya ha quedado indicado, la fiscalidad de las fundaciones y asociaciones, tiene una finalidad claramente incentivadora, tendente a estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general. Esta participación puede canalizarse a través de las siguientes vías a las que se concede un régimen fiscal ventajoso:

- \* Constitución de entidades que persigan los fines contemplados en la Ley.
- \* Realización de aportaciones a las entidades anteriormente descritas al objeto de contribuir por esta vía a la realización de sus fines específicos.
- \* Participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines.

**El régimen tributario** contemplado en el Título II de la Ley comporta **dos tipos de normas**:

- \* **Disposiciones incentivadoras** que atienden en unos casos a neutralizar la imposición existente sobre las aportaciones recibidas al objeto de posibilitar su íntegra aplicación a los fines que las motivan y, en otros, a reducir determinadas cargas tributarias que pesan sobre estas entidades, permitiendo de esta forma una mayor liberación de sus recursos en cumplimiento de sus fines específicos.
- \* **Disposiciones** que tienen en cuenta las **peculiaridades** propias de estas entidades y la **aplicación práctica de las exenciones** que en beneficio de las mismas se establecen.

**Se da nueva redacción al artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**, al objeto de excluir del campo de aplicación de dicho precepto a las entidades objeto de la presente Ley, permitiendo, sin embargo, que aquéllas que no encajen en la Ley continúen como entidades parcialmente exentas en el contexto de la regulación que en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, se encuentra actualmente vigente.

**La nueva Ley consagra dos regímenes fiscales diferentes: uno con carácter general para todas las fundaciones y otro especial contemplado en la nueva Ley.**

No se comprende muy bien el establecimiento de dos regímenes fiscales diferentes cuando se debería haber elaborado un régimen legal más lógico y sencillo en virtud del cual todas las fundaciones, por el hecho de serlo, estuviesen reguladas por una misma normativa tributaria.

## ESTUDIOS

---

Puede preverse que todas las fundaciones se acogerán al régimen especial contemplado por la Ley, con lo cual será difícil poder referirse en el futuro a dos regímenes fiscales distintos.

Las críticas que se pueden dirigir al texto legal, en sus aspectos fiscales, pueden resumirse en dos:

- \* Desde el punto de vista del fomento del "mecenasgo" el texto es insuficiente, desconfiado y sobrado de precauciones y cautelas.
- \* Desde el punto de vista de la tributación directa de las entidades no lucrativas, se ha perdido la ocasión de declararlas exentas del Impuesto sobre Sociedades con una exención plena y efectiva, como ocurre en otros países (Reino Unido, Alemania, etc.). Someterlas a tributación, aunque sea a un tipo reducido del 10% es incongruente, pues carece de sentido sujetar al Impuesto sobre Sociedades a entidades que no tienen socios ni accionistas y que no pueden distribuir dividendos ni repartir beneficios.
- \* El establecimiento de las categorías o divisiones de entidades no lucrativas de carácter privado, a efectos fiscales, no debería haberse mantenido, siendo lo lógico y deseable el que se hubiera aplicado una misma normativa tributaria a todas las fundaciones.

A continuación realizaremos una aproximación al Régimen Fiscal de las Fundaciones y de los incentivos fiscales a la participación en actividades de interés general contemplado en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre:

### **B) APROXIMACION AL REGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACION EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL**

#### **1. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES**

- 1.1. *Requisitos para su obtención.*
- 1.2. *Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades.*
  - 1.2.1. Rentas exentas.
  - 1.2.2. Rendimientos gravados. La base imponible.
  - 1.2.3. Tipo de gravamen. La cuota impositiva.
- 1.3. *Beneficios en los tributos locales.*

#### **2. APORTACIONES Y DONATIVOS. INCENTIVOS FISCALES**

- 2.1. *Tratamiento en persona física. IRPF*
- 2.2. *Tratamiento en persona jurídica. Impuesto sobre Sociedades.*
- 2.3. *Actividades y programas prioritarios de mecenazgo.*

- 2.4. *Convenios de colaboración empresarial.*
- 2.5. *Adquisiciones de obras de arte para oferta de donación.*
- 2.6. *Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.*

### **3. JUSTIFICACION DE LOS DONATIVOS EFECTUADOS.**

(...)

### **4. PERDIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES.**

(...)

### **5. CONTABILIDAD Y AUDITORIA.**

(...)

### **6. DISPOSICIONES ADICIONALES.**

(...)

### **7. DISPOSICIONES FINALES.**

(...)

## **1. FUNDACIONES Y ASOCIACIONES. BENEFICIOS FISCALES.**

### *1.1. Requisitos para su obtención*

Para todas las cuestiones de ámbito fiscal no previstas y resueltas por la Ley 30/1994 de 24 de noviembre, que ahora analizamos, referente tanto a las asociaciones y fundaciones que cumplen con los requisitos necesarios para el disfrute de los beneficios fiscales que a continuación se reseñarán como de las que no lo cumplen, se estará a lo dispuesto por las normas tributarias generales y en particular las del Impuesto sobre Sociedades.

**Sólo gozarán del régimen fiscal más favorable**, regulado por la nueva Ley 30/1994 de 24 de noviembre, y además, sólo podrán ser destinatarias de las donaciones o transmisiones lucrativas que la Ley incentiva con beneficios fiscales para los transmitentes, las asociaciones y fundaciones que cumplan los **siguientes requisitos**:

## ESTUDIOS

---

- a) Las fundaciones han de estar inscritas en el Registro correspondiente estatal o comunitario, dependiendo de las competencias transferidas. Y por otra parte, las asociaciones han debido de ser declaradas de utilidad pública, para lo cual tendrán que reunir una serie de requisitos, que se recogen en la disposición adicional decimotercera de la presente Ley.
- b) Deben de perseguir fines tan amplios como los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.
- c) Destinar un mínimo del 70% de las rentas o ingresos a los fines sociales o fundacionales, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes, y en el plazo de tres años desde su obtención. A estos efectos no se computarán las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial.
- d) Si existieran participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles se tiene que justificar ante el M° de Economía y Hacienda, en el caso de las fundaciones, el que ayuden al mejor cumplimiento de los fines de la entidad.
- e) Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de fundaciones, en el caso de asociaciones al M° de Justicia e Interior.
- f) En caso de disolución de la entidad, el patrimonio habrá de aplicarse a fines análogos a los fundacionales o sociales.
- g) La actividad principal no puede ser la realización de actividades mercantiles.
- h) Los destinatarios o beneficiarios de la actividad social o fundacional no pueden ser los asociados, fundadores y sus parientes hasta el cuarto grado. A excepción de que se trate de actividades de asistencia social.
- i) Los cargos de patronos o representantes legales han de ser gratuitos y deberán carecer de interés económico.

### 1.2. *Beneficios en el Impuesto sobre Sociedades*

#### 1.2.1. *Rentas exentas*

**Gozarán de exención** en el Impuesto sobre Sociedades los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social, siempre y cuando, no consistan en una explotación económica. En este caso, **el M° de Economía y Hacienda, previa solicitud, podrá extender la exención cuando las explotaciones económicas coincidan con el objeto de la entidad**, y persigan el cumplimiento de fines de carácter general, tal como se han definido anteriormente, así como que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas. También gozarán de la misma exención, en el Impuesto sobre Sociedades, los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo –herencias, legados, donaciones– obtenidas en el cumplimiento del objeto o finalidad específica.

### 1.2.2. Rentas gravadas. La base imponible y la exención por reinversión

#### **Constituyen la base imponible:**

1. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas, no declaradas exentas.
2. Los rendimientos procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio.
3. Los incrementos y disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.
4. Se reducirán en un 30% el importe obtenido por los intereses de capitales invertidos y de los rendimientos de bienes inmuebles que no integren el patrimonio fundacional, elevándose al 100% cuando estos formen parte de la dotación fundacional. Es requisito para esta reducción, el que los mencionados rendimientos se destinen en el plazo de un año a los fines del objeto fundacional.

#### **Son gastos no deducibles:**

- Los establecidos por la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- Los gastos imputables directamente a operaciones exentas.
- La amortización de bienes no afectos a actividades sujetas.
- El exceso atribuido a las prestaciones de trabajo personal recibidas sobre el importe declarado a efectos de retención en IRPF.

Gozarán de **exención por reinversión** los incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de activos fijos afectos a explotaciones económicas que se reinviertan:

- En las condiciones y requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre sociedades.
- O bien en bienes afectos a actividades exentas.

También estarán exentos los incrementos de patrimonio obtenidos por la transmisión de activos fijos no afectos a explotaciones cuando se reinviertan en inversiones relacionadas con actividades exentas.

### 1.2.3. Tipo de gravamen. La cuota impositiva

#### **La base imponible será gravada al 10%.**

La cuota íntegra así obtenida será minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en el impuesto sobre Sociedades, tales como deducción por inversiones en activos fijos nuevos, deducciones para evitar la doble imposición de dividendos por creación de empleo, etc.

La cuota líquida obtenida será reducida en 200.000 ptas., cuando se realicen exclusivamente prestaciones gratuitas. De la cuota reducida se deducirán las retenciones, pagos e ingresos a cuenta efectuados, que en el caso de resultar negativa la Administración procederá a devolver de oficio.

## ESTUDIOS

---

### 1.3. Beneficios en los tributos locales

Están exentas en el **Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)**, los bienes propiedades de asociaciones y fundaciones siempre que:

- no estén cedidos a terceros mediante contraprestación.
- estén afectos a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica.
- no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

La exención tendrá efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1994 con derecho a devolución si ya han sido abonadas.

En el **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)**, estarán exentas las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica en los términos que se desarrollen reglamentariamente y con los siguientes requisitos:

- que se trate de fines de interés general.
- que no generen competencia desleal.
- que sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

## 2. APORTACIONES Y DONATIVOS. INCENTIVOS FISCALES

### 2.1. Tratamiento en persona física. IRPF

Los sujetos pasivos del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto las aportaciones y donaciones efectuadas a las asociaciones y fundaciones con los siguientes límites y condiciones:

- el 20% en el caso de donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español y de las Comunidades Autónomas, así como de obras de arte de "calidad garantizada" en favor de entidades con fines museísticos y de fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación Valoración y Exportación.
- el 20% de las donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines, valorado al coste de adquisición de los bienes, determinado conforme a las reglas del IRPF, o bien, si ha sido elaborado o producido por el propio donante, la valoración se realizará por el coste de producción debidamente acreditado.
- el 20% de las donaciones en metálico destinadas al cumplimiento de los fines de la entidad o para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico. Se entenderán incluidas las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones.

El límite de estas deducciones se computará junto con las deducciones por inversiones para el límite conjunto del 30% sobre la base imponible.

No se someterán los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de estas donaciones.

## 2.2. *Tratamiento en persona jurídica. Impuesto sobre Sociedades*

Tendrán la consideración de partidas deducibles, a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, el valor de las donaciones realizadas por los mismos conceptos anteriormente apuntados para las realizadas por personas físicas, con los siguientes límites:

- el 30% de la base imponible previa a esta donación cuando se trate de donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico y obras de arte de calidad garantizada. Alternativamente se podrá aplicar el límite del 3 por mil del volumen de ventas sin que pueda resultar base imponible negativa.
- el 10% de la base imponible previa a esta donación, en el resto de donaciones, alternativamente, el límite será del 1 por mil del volumen de ventas sin que pueda resultar base imponible negativa.

Los bienes usados por la entidad donante se valorarán por su valor neto contable después de aplicar al menos amortizaciones mínimas según tablas. Igualmente, no se someterán al Impuesto los incrementos o disminuciones que se pongan de manifiesto con ocasión de estas deducciones.

## 2.3. *Actividades y programas prioritarios de mecenazgo*

La Ley de presupuestos podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada que vayan a desarrollar las entidades o instituciones protegidas pudiéndose elevar hasta cinco puntos porcentuales los porcentajes de deducción y las cuantías de los límites máximos de deducción.

## 2.4. *Convenios de colaboración empresarial*

El convenio de colaboración y comúnmente denominado de "esponsorización" se define como aquél por el que las entidades protegidas a cambio de una ayuda económica para la realización de actividades en cumplimiento de sus fines de interés general, se comprometen por escrito a difundir dicha participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

Las cantidades satisfechas en virtud del convenio tendrán la consideración de gasto deducible en la empresa o entidad colaboradora con el límite del 5 por cien de la base imponible o del 0,5 por mil del volumen de ventas, sin que puedan resultar bases imponibles negativas.

## ESTUDIOS

---

Desde el punto de vista de la empresa donante resulta éste tratamiento menos ventajoso que el contrato de patrocinio publicitario, ya que los gastos de publicidad son admitidos normalmente como gasto sin límite.

Sin embargo, desde el punto de vista de la entidad donataria, las cantidades percibidas en virtud del convenio de colaboración están exentas del impuesto sobre Sociedades y no así las percibidas en virtud del contrato de patrocinio publicitario.

### *2.5. Adquisiciones de obras de arte para oferta de donación*

Consiste en adquirir obras de arte y ofrecer su donación durante el mes siguiente al de su compra, a instituciones públicas o entidades protegidas con el compromiso de hacer efectiva la transmisión en un período máximo de cinco años y manteniéndolas disponibles para su investigación y exhibición durante este periodo.

Durante el periodo que medie entre la aceptación de la oferta y la transmisión definitiva se podrán deducir por parte iguales, de la base imponible del Impuesto sobre sociedades o, tratándose de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, de la base imponible del IRPF, el valor de adquisición hasta el límite del porcentaje resultante de dividir 10 por el número de años del período.

Se entenderán por obras de arte, las así recogidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No podrán acogerse a este incentivo las ofertas realizadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive.

Esta deducción es incompatible con las deducciones por donación anteriormente expuestas.

### *2.6. Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes*

Tendrán la consideración de partidas deducibles de la base imponible, las cantidades empleadas por las empresas o empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, en:

- a realización de actividades u organización de acontecimientos públicos de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivos, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otras de interés general.
- la realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fotogramas.

El importe a deducir no podrá exceder del 5 por cien de la base imponible o alternatively del 0'5 por mil de su volumen de ventas.

El límite de deducción es compatible con el de donaciones y el de colaboración empresarial.

### 3. JUSTIFICACION DE LOS DONATIVOS EFECTUADOS

La efectividad de la donación realizada necesaria para el ejercicio del derecho a la deducción regulada en la presente Ley, necesita de la **expedición** por parte de la entidad donataria de una **certificación** con los siguientes **requisitos**:

- Número de identificación fiscal y datos de identificación personal tanto, del donante como del donatario.
- Mención expresa por parte de la entidad donataria de estar incluida entre las entidades reguladas por esta Ley.
- Fecha e importe del donativo cuando sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la donación cuando no se trate de donativos en dinero.
- Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

### 4. PERDIDA DE LOS BENEFICIOS FISCALES

El incumplimiento de los requisitos previstos para la obtención de los beneficios fiscales reseñados anteriormente en el punto 1.1., en cuanto a los fines, destino de rentas, rendición de cuentas, gratuidad de órganos rectores, etc. determinarán, sin necesidad de declaración administrativa previa, la pérdida del derecho a disfrute de los beneficios fiscales establecidos en el mismo ejercicio económico en que dicho incumplimiento se produzca, sin perjuicio de lo previsto en la Ley General Tributaria sobre infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora.

### 5. CONTABILIDAD Y AUDITORIA

Las fundaciones y asociaciones a las que se refiere la presente Ley tendrán las **obligaciones contables** previstas en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades exentas, concretamente el art. 282 del RIS establece un régimen simplificado de registro contable consistente en la llevanza obligatoria de:

- Cuando solamente obtengan ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas.
- Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión del patrimonio, un registro de estos ingresos y otro de los gastos correspondientes.
- También puede aplicarse el régimen simplificado si tan sólo obtiene ambos tipos de rendimientos.
- Cuando se realicen actividades económicas, quedan excluidas del régimen simplificado, por lo que deberán llevar los libros de contabilidad general exigidos por el Código de Comercio.

## ESTUDIOS

---

- En cualquiera de los casos un libro de inventario de bienes.

El Patronato de la Fundación, con carácter anual, confeccionará en un plazo no superior a los seis meses, desde el cierre del ejercicio, para su presentación ante el Protectorado:

- El inventario.
- El balance de situación.
- La cuenta de resultados.
- La memoria de actividad y de gestión, que incluirá el cuadro de financiación, grado de cumplimiento de los fines fundacionales, así como, variaciones patrimoniales y en los órganos de gobierno.

Igualmente, en los mismos plazos se practicará la liquidación del presupuesto de ingresos y de gastos.

Existe obligación de efectuar **auditoría externa** de las cuentas en los casos en los que concurra, en la fecha de cierre del ejercicio, durante dos años consecutivos, al menos dos de las **siguientes circunstancias**:

- Patrimonio superior a 400 millones de pesetas.
- El importe neto de su volumen anual de ingresos sea superior a 400 millones de pesetas.
- Que el número medio de empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

También se someterá, cuando así lo requiera, el Patronato de la Fundación o el Protectorado.

Los informes de auditoría se presentarán en el plazo de tres meses desde su emisión al Protectorado, que una vez examinadas las cuentas e informes y su adecuación a la normativa vigente, procederá a depositarlos en el Registro de Fundaciones.

Durante los últimos tres meses de cada ejercicio el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado el presupuesto correspondiente al año siguiente acompañado de una memoria explicativa.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que, en virtud de la normativa reguladora, vinieran obligados a llevar la contabilidad exigida en la misma, deberán legalizar sus libros y presentar sus cuentas anualmente en la forma establecida con carácter general en la legislación mercantil para los empresarios.

En el plazo de un año desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Gobierno aprobará la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

## 6. DISPOSICIONES ADICIONALES

- \* **Disposición adicional tercera: fundaciones de entidades religiosas.** Establece la aplicación de la ley a las fundaciones creadas o fomentadas por la Iglesia Católica y otras Iglesias, confesiones o comunidades religiosas, sin perjuicio de lo establecido en

los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritas por el Estado con las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación.

- \* **Disposición adicional quinta. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, confesiones y comunidades religiosas.** Señala que el régimen establecido en la nueva Ley para las entidades sin fines lucrativos, será de aplicación en lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades y a determinados Tributos Locales a la Iglesia Católica y a las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

Para el disfrute de la exención referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles las entidades que tengan su régimen fiscal legalmente equiparado al de las entidades sin fin de lucro benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas, deberán solicitarlo de los Ayuntamientos competentes de acuerdo con lo previsto en la Ley de Haciendas Locales.

- \* **Disposición adicional sexta. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades.**

Los convenios de colaboración en actividades de interés general serán también aplicables a la Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.

## 7. DISPOSICIONES FINALES

La regulación fiscal establecida en la presente Ley surtirá efectos para los ejercicios que se cierren a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, a saber, desde el 26 de noviembre de 1994.

Las entidades que en el momento de la entrada en vigor de la Ley reúnan los requisitos establecidos en ésta, dispondrán de un plazo de tres meses para dirigirse a la Administración Tributaria acreditando su condición una vez inscritos en el Registro administrativo correspondiente. El reconocimiento surtirá efectos desde la entrada en vigor de la Ley.

En el plazo de un año desde la entrada en vigor de esta Ley el Gobierno deberá aprobar las normas reglamentarias necesarias para su desarrollo y ejecución.

# ESTUDIOS

## LA BASE IMPONIBLE Y EL TIPO IMPOSITIVO DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

**Inés IDIGORAS RUBIO**

Abogada

Miembro de la AEDAF

**Antonio TENA NUÑEZ**

Abogado

**Idoia BENGEOA GEISLER**

Abogada

### Sumario

#### I.- INTRODUCCION

#### II.- EL CONCEPTO DE "COSTE REAL Y EFECTIVO" A EFECTOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO

#### III.- PUNTO DE PARTIDA: EL PROYECTO VISADO POR EL COLEGIO

#### IV.- PARTIDAS EXCLUIDAS DEL COSTE REAL Y EFECTIVO:

- a) *Honorarios técnicos.*
- b) *Gastos generales y beneficio industrial.*
- c) *Maquinaria.*
- d) *Impuesto sobre el Valor Añadido.*

#### V.- EL TIPO IMPOSITIVO

## **ESTUDIOS**

### **1.- INTRODUCCION**

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO) fue creado por la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y viene regulado en sus artículos 101 a 104.

Posteriormente, entre Junio y Julio de 1989, se promulgaron normativas propias por parte de los Territorios Históricos (Norma Foral 45/89 en Alava, 10/89 en Bizkaia y 15/89 en Gipuzkoa), muy similares a la estatal, salvo en materia de tipos aplicables –que pueden ser más gravosos aquí que en la normativa estatal, como se comentará más adelante–.

El ICIO se define en las cuatro normativas aludidas como un tributo de implantación potestativa para los Municipios, e indirecto, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro de cada término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística.

Un precepto en el que las cuatro normativas aludidas coinciden literalmente es el referente a la determinación de la base imponible del ICIO:

“La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra”.

Este impuesto ha sido discutido por la doctrina ya desde antes de su implantación –se ha discutido, entre otros temas, su legalidad, su compatibilidad con la normativa comunitaria y con la tasa por concesión de la licencia o el momento de su exacción–; pero uno de los mayores problemas que ha planteado en la práctica es la definición de la base imponible.

### **II.- EL CONCEPTO DE “COSTE REAL Y EFECTIVO” A EFECTOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO**

El problema consiste en delimitar el significado del concepto jurídico indeterminado de “coste real y efectivo” introducido por la legislación.

Los Ayuntamientos, por motivos obvios, han identificado este término con el coste total de la obra, y en consecuencia han venido practicando liquidaciones del impuesto en las que gravan todo tipo de coste, incluyendo partidas como los honorarios profesionales del arquitecto, el beneficio industrial, un determinado porcentaje de gastos generales, el precio de la maquinaria instalada e incluso el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) aplicable sobre los costes.

Tribunales y Doctrina han reaccionado contra esta interpretación. En palabras de Joan Pagés I Galtés, no se debe confundir «lo que se paga “por” la obra con lo que se paga “con motivo» de la obra (...), no es lícito identificar el “coste real y efectivo” con el “coste total” de la obra”.

El fundamento de esta distinción entre coste total y coste real y efectivo está en la razón de ser de este impuesto. Ya el 23 de Septiembre de 1.991, el Tribunal Superior de Justicia (en adelante TSJ) de Valencia afirmó que “estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de construcciones, instalaciones u obras”.

## **I. Idígoras Rubio y otros**

## **La base imponible y el tipo impositivo...**

En consecuencia, deduce Pagés I Galtés, "si esta manifestación de riqueza es lo que pretende medir la base imponible del ICIO (...), tan sólo los gastos susceptibles de generar esta riqueza deberán reputarse como coste real y efectivo".

### **III.- PUNTO DE PARTIDA: EL PROYECTO VISADO POR EL COLEGIO**

Para hallar estos gastos susceptibles de generar riqueza, debemos partir del presupuesto del proyecto visado por el Colegio Profesional correspondiente. Así lo indica la normativa reguladora de este impuesto, cuando ordena la liquidación provisional en función del presupuesto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente; terminada la obra, el Ayuntamiento comprobará y modificará, en su caso, la liquidación practicada.

El punto de partida es, pues, este presupuesto del proyecto visado por el Colegio Profesional (siempre que exista tal visado). Pero la Ley no establece una identidad de dicho presupuesto con la base imponible del impuesto; tan sólo las partidas que supongan un "coste real y efectivo", en el sentido de "manifestación de afloramiento de riqueza" expuesto anteriormente, integrarán la base imponible.

El artículo de Pagés I Galtés, citado más arriba, estudia una serie de partidas de discutida inclusión en la base imponible del ICIO. Sin embargo, las conclusiones a las que llega deben matizarse, dado que este autor escribe en 1992, cuando apenas había Sentencias de TSJ y aún no se había creado Jurisprudencia alguna del Tribunal Supremo. En el presente artículo nos referimos a las partidas sobre las cuales se han pronunciado el Supremo y los TSJ.

### **IV.- PARTIDAS EXCLUIDAS DEL COSTE REAL Y EFECTIVO**

La cuestión sobre la interpretación "extensiva" o "restrictiva" del concepto de "coste real y efectivo" ha llegado a los Tribunales, pudiéndose afirmar al día de hoy que la tendencia mayoritaria aboga por la interpretación restrictiva, en base a los argumentos expuestos más arriba.

Así, Sentencias como la precitada de 23 de Septiembre de 1991 del TSJ de Valencia, 16 de Junio de 1993 del TSJ de Canarias, 21 de Octubre de 1993 del TSJ de Extremadura o 16 de Marzo de 1994 del TSJ del País Vasco avalan esta interpretación, y lo que es más importante, es consagrada por la Jurisprudencia creada por el Tribunal Supremo hasta el momento mediante Sentencias de 1 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.326), 3 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.329) y 29 de Junio (Ref. Aranzadi 4.743) de 1994 –frente a la postura contraria sostenida por la solitaria Sentencia (valga el aforismo "la excepción confirma la regla") de 26 de Mayo de 1994 (Ref. Aranzadi 3.542)–.

A continuación enumeramos las partidas que, conforme a las Sentencias de referencia, deben entenderse excluidas de la base imponible del ICIO, haciendo alusión a los pronunciamientos más significativos que se han dado sobre cada una:

## ESTUDIOS

---

### *a) Honorarios técnicos*

Existen múltiples resoluciones al respecto; resulta esclarecedora la fundamentación que ofrece la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Febrero de 1994 (Ref. Aranzadi 1.326) para la exclusión de este concepto de la base imponible. Interpreta el artículo 103.1º de la Ley de Haciendas Locales en conjugación con el artículo 104 de la misma Ley, y en consecuencia afirma lo siguiente:

Se debe cuantificar la base imponible "en función del proyecto presentado por los interesados, siempre que el mismo hubiere sido visado por el Colegio Oficial correspondiente y ese presupuesto no es otro que el de ejecución material de proyecto, puesto que los honorarios de arquitecto y aparejador, aunque también sean materia de control colegial, no se integran en el presupuesto de ejecución material de la obra".

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de Febrero de 1994 (Ref. Aranzadi 1.329) se pronuncia en el mismo sentido, remitiéndose en su argumentación a la Sentencia anterior.

Ya la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 23 de Septiembre de 1991 se posicionaba a favor de la exclusión de los honorarios técnicos por la siguiente razón:

"Igualmente no pueden formar parte del coste real y efectivo, en lo que concierne al presente impuesto, los honorarios técnicos, pues estamos ante un impuesto de carácter real que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de construcciones, instalaciones u obras".

En idénticos términos se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias en Sentencia de 16 de Junio de 1993.

### *b) Gastos generales y beneficio industrial*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de Junio de 1994 (Ref. Aranzadi 4.743) recoge la argumentación expuesta en pronunciamientos anteriores, al determinar que en el coste de ejecución material de la obra no se incluyen:

"los gastos generales (...), compuestos por una heterogénea serie de elementos que sólo de un modo indirecto incrementan el coste de la correspondiente obra, ni tampoco el porcentaje calculado como beneficio industrial del contratista, cuyo gravamen significaría sujetar tanto la riqueza representada por la obra como el volumen de negocios del constructor".

Anteriormente, el Supremo se había pronunciado acerca de los gastos generales y el beneficio industrial en su Sentencia de 3 de Febrero (Ref. Aranzadi 1.329) del mismo año:

"El presupuesto a que ha de atenderse para cuantificar la base imponible es el de ejecución material de la obra, en el que no se integran ni los honorarios del arquitecto y aparejador que intervienen en su elaboración y ejecución, ni el beneficio industrial del contratista o el porcentaje de gastos generales de aquel".

Al igual que en el caso de la partida anterior, sobre este concepto se pronunció la Sentencia del TSJ de Valencia de 23 de Septiembre de 1991:

## I. Idígoras Rubio y otros

## La base imponible y el tipo impositivo...

“Una cosa es el coste real y efectivo de una obra y otra distinta los gastos que se tengan que realizar para sufragar o atender dicho coste, y el beneficio industrial; no formando estos últimos parte del primero, pues (...) la Ley no habla de coste total (por todos los conceptos) sino de coste real”.

Esta fundamentación es tomada como base por la Sentencia del TSJ de Extremadura de 21 de Octubre de 1993.

### c) *Maquinaria*

El precio de la maquinaria instalada no debe formar parte de la base imponible, conforme a Sentencias como la del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 16 de Junio de 1993, la cual afirma rotundamente:

“los gastos que deben formar parte de la base imponible del ICIO son únicamente los referidos a las obras, edificaciones e instalaciones que merecen el calificativo técnico de “obra civil”, con exclusión en todo caso del coste de las maquinarias”.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en Sentencia de 16 de Marzo de 1994, extiende la exclusión a determinadas instalaciones, argumentando que “la instalación que es relevante a efectos urbanísticos nunca se confunde con el aparato, máquina, equipamiento electromecánico o sistema industrial que se incorpora, instala o monta en un edificio (...). Las instalaciones a que el ICIO hace alusión son precisamente las mismas y no otras que las contempladas por el artículo 1º del Reglamento de Disciplina Urbanística, es decir, aquéllas que son producto de los actos de edificación, y no, por contra, aquellas otras que son materia de intervención administrativa por medio de otras licencias”.

### d) *Impuesto sobre el valor añadido*

Paradójicamente, el pronunciamiento judicial mas claro en favor de la exclusión del IVA de la base imponible se da en una de las escasas Sentencias que apoyan, en principio, la tesis extensiva: la Sentencia de 18 de Julio de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, al asegurar que los impuestos sobre el coste real están “excluidos de la base imponible en la intención del legislador”.

También la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales contestó el 29 de Noviembre de 1989 a una consulta que se le planteó en el sentido de negar la inclusión del IVA dentro de la base imponible.

Emilio Aragonés Beltrán considera necesaria esta exclusión, porque de lo contrario se produciría “un evidente contrasentido sobre impositivo, pues según el ya citado artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (apartado 2-4º), el importe del Impuesto sobre construcciones ha de incluirse en la base imponible del IVA”.

En efecto, la normativa vigente del IVA establece que, estando la base imponible de dicho impuesto constituida por el importe total de las contraprestaciones de las operaciones sujetas, se incluyen en el concepto de contraprestación, entre otros supuestos concretos, el siguiente:

## ESTUDIOS

---

“Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.”

Consecuentemente, si el ICIO forma parte de la base imponible del IVA, ¿cómo puede el IVA a su vez formar parte de la base imponible del ICIO?

En conclusión, y siguiendo los pronunciamientos judiciales mayoritarios y la Jurisprudencia existentes en el momento actual, la base imponible del ICIO no puede ser fijada en función de los costes totales de las obras, sino que debe restringirse al “coste real y efectivo”, interpretado éste como la manifestación del afloramiento de riqueza que se plasma materialmente en la construcción. Las partidas concretas a incluir o excluir dependen de su integración o no dentro de este concepto.

En el caso concreto de los honorarios profesionales, los gastos generales y el beneficio industrial, el coste de la maquinaria y el IVA, debemos concluir que, conforme a la Jurisprudencia existente, no deben incluirse como “coste real y efectivo”.

La labor del Ayuntamiento no consiste, en consecuencia, en añadir partidas que no constituyen, conforme la interpretación jurisprudencial, “coste real y efectivo” de la obra, sino que se trata de una función revisora: debe comprobar, primero, si se ha presentado un proyecto correctamente visado por el Colegio, y segundo, si a la hora de practicar la liquidación final se ha producido una obra mayor de la prevista. En estos términos define dicha función tanto el artículo 104.2º de la Ley de Haciendas Locales como el artículo 4.2º de las nonnativas forales:

“A la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas y del coste real efectivo de las mismas, el Ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior, practicando la correspondiente liquidación definitiva, y exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda”.

## V.- EL TIPO IMPOSITIVO

Como hemos mencionado anteriormente, las normativas forales y la estatal son básicamente análogas entre sí, excepto en materia del tipo impositivo, en la cual se puede apreciar una relevante diferencia.

A nivel estatal, el tipo del impuesto es del 2%, pero los Ayuntamientos lo pueden incrementar hasta determinados límites en función del tamaño de su población de derecho, con un tope máximo del 4% para municipios con población superior a 100.000 habitantes.

En cambio, en los ámbitos forales vascos, el tipo del impuesto oscila entre un 2% y un 5%, sin que se fije pauta alguna a los Ayuntamientos, de forma que pueden optar libremente dentro de los márgenes citados; el resultado es un encarecimiento impositivo de la construcción dentro de los Territorios Históricos con respecto del ámbito de aplicación de la ley estatal.

**I. Idígoras Rubio y otros****La base imponible y el tipo impositivo...**

Esta diferencia es patente en Bizkaia, sobre todo si tenemos en cuenta que grandes ciudades del Estado, como pueden ser Madrid y Barcelona, han optado por mantener unos tipos más bajos de los que les podría corresponder, mientras que en Bizkaia un gran número de municipios de los más diversos tamaños han elegido directamente el tipo más alto.

Hemos preparado un cuadro en demostración de lo que acabamos de afirmar, para lo cual hemos realizado una pequeña encuesta respecto de los Ayuntamientos de las tres capitales vascas, varias ciudades importantes del Estado y distintos municipios dentro de Bizkaia.

| AYUNTAMIENTO  | TIPO DE GRAVAMEN |
|---------------|------------------|
| BILBAO        | 5%               |
| SAN SEBASTIAN | 4%               |
| VITORIA       | 2,91%            |
| BARCELONA     | 3%               |
| BURGOS        | 2,5%             |
| LOGROÑO       | 2,65%            |
| MADRID        | 3,56%            |
| SANTANDER     | 4%               |
| ATXONDO       | 5%               |
| BARAKALDO     | 5%               |
| GETXO         | 5%               |
| LEJONA        | 5%               |
| ORTUELLA      | 5%               |
| SESTAO        | 5%               |

Debe tenerse en cuenta que, en muchos municipios, este impuesto convive con la Tasa por el otorgamiento de la licencia de obras, por lo que en la práctica debe atenderse a ambos conceptos a la hora de evaluar el "coste fiscal" de la construcción.

La diferencia en la regulación del tipo impositivo ha sido, a su vez, objeto de recursos ante los Tribunales, aunque entendemos que con poco fundamento, puesto que, como recuerda la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de Marzo de 1994:

"La Ley del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, 12/1.981, establece en su artículo 45 la competencia de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular dentro de su territorio, los demás tributos propios de las Corporaciones Locales, entre los que se encontraría el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, con los únicos límites de atender a la estructura general del sistema tributario local del régimen común y a los principios que lo inspiran, respetar las normas de armonización que la misma Ley recoge, y no establecer figuras impositivas de naturaleza directa distintas a las del régimen común; (...)

De conformidad con el reconocimiento de esta competencia autonómica por la Ley del Concierto Económico, nace la Norma Foral 5/89, de 30 de Junio, de Haciendas Locales, norma, por tanto, no subordinada a la Ley 39/88, y a la que habrá de ajustarse la Norma Foral 10/89, reguladora del impuesto tratado, como así ocurre.

## ESTUDIOS

---

Por todo ello, no estableciendo la Ley 5/89 de Haciendas Locales un tipo de gravamen indicativo o estándar, ni los límites ni pautas sobre los que se deba establecer, la Norma Foral 10/89 es la que directamente fija los límites entre los que deberá moverse la voluntad municipal a la hora de determinar el tipo a aplicar (...).

Vista esta situación, parece procedente cuestionarse la realidad del pretendido "paraíso fiscal" que supuestamente existe en los Territorios Históricos, al menos a nivel general.

# ESTUDIOS

## REGIMEN JURIDICO-TRIBUTARIO DE LAS PATENTES Y LAS MARCAS

**Amparo NAVARRO FAURE**

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

### Sumario

#### I.- INTRODUCCION

#### II.- LAS PATENTES Y MARCAS COMO FUENTE DE RENTA

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

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

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

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

## **ESTUDIOS**

---

### **III.- LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISION**

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

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

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

## I.- INTRODUCCION

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

Sin embargo, es evidente que la moderna regulación de la propiedad industrial en nuestro Derecho<sup>1</sup>, la progresiva internacionalización de las relaciones jurídicas que tienen por objeto la propiedad industrial y las transferencias de tecnología, así como, por último, el interés del propio Estado en fomentar la investigación y desarrollo de nuevos productos y procedimientos industriales en nuestro país, tiene que tener, o deberían tener, su reflejo en nuestras normas tributarias.

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

## II.- LAS PATENTES Y MARCAS COMO FUENTE DE RENTA

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

---

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

## ESTUDIOS

---

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

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

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

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

Ello no obstante, autores como PEREZ ROYO y CALERO GALLEGO<sup>2</sup> consideran que no se puede entender que cuando el rendimiento es obtenido por el creador o inventor de la propiedad industrial se trata de un rendimiento de capital mobiliario si no la tiene afecta a una actividad empresarial, ya que estos derechos derivan de su propio trabajo y deben considerarse como en el caso de la propiedad intelectual, rendimientos profesionales.<sup>3</sup>

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

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

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

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

Vamos a analizar cada uno de estos regímenes:

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

## ESTUDIOS

---

### B) la propiedad industrial como fuente de rendimientos profesionales

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

### **C) La propiedad industrial como fuente de rendimientos empresariales**

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

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

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

## **ESTUDIOS**

---

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

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

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

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

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

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

#### **A) La propiedad industrial como fuente de ingresos**

##### **a) Ingresos por ventas y servicios**

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

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

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

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

### **b) Ingresos accesorios a la explotación: los cánones**

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

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

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

## **B) La propiedad industrial como fuente de gasto**

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

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

#### **a') La amortización**

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

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

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

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

## ESTUDIOS

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No especifica ni la ley ni el Reglamento cual de estos sistemas sería aplicable al inmovilizado inmaterial, pero de los requisitos establecidos en cada uno de ellos, no sería aplicable ninguno. Para integrar esta laguna, SANZ GADEA<sup>6</sup> propone que la amortización a practicar en el inmovilizado inmaterial sea proporcional al volumen de ingresos que se prevea obtener de la propia explotación del inmovilizado. Si no fuera posible establecer esa previsión de los ingresos, cosa que ocurrirá en la mayoría de los casos, parece que lo adecuado será aplicar el método de amortización lineal, estableciendo la amortización en función del plazo limitado de utilización del elemento. En el caso de las patentes, la cuota de amortización se calculará dividiendo el precio o valor de adquisición por el número de períodos a los que se haya limitado el uso de la patente.

## **b) Tributos: las tasas**

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

---

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

## ESTUDIOS

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En el segundo caso, ALBIÑANA<sup>7</sup> no considera deducible el gasto por entender que se trata de una participación en beneficios por concepto distinto al de remuneración de servicios personales, tal como prescribe el artículo 14 de la ley.

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

---

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

## ESTUDIOS

---

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

### **C) La propiedad industrial como fuente de deducciones**

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

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

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

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

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

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

Segundo, que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías:

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

— Materias primas y aprovisionamientos.

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

— Servicios exteriores.

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

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

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

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

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

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

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

### **III.— LA PATENTE Y LA MARCA OBJETO DE TRANSMISION**

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

## **ESTUDIOS**

---

### **1.- Transmisión lucrativa o mortis causa**

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

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

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

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

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

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

Sujeto pasivo será el heredero, legatario o donatario.

### **2.- Transmisión onerosa**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## ESTUDIOS

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## ESTUDIOS

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **ESTUDIOS**

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## ESTUDIOS

# EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE GASTOS Suntuarios: EL APROVECHAMIENTO DE LOS COTOS DE CAZA

**Germán ORON MORATAL**

Profesor Titular de Derecho Financiero y  
Tributario en la Universidad de La Rioja  
Miembro de la AEDAF

### 1. Antecedentes, naturaleza y fuentes normativas

El Impuesto Municipal sobre gastos suntuarios, en su modalidad de gravamen sobre los cotos de caza y pesca, puede decirse que renació de las cenizas de la derogación del Título VIII del TRRL de 1986, habiendo sido objeto de un indulto que –recuperando disposiciones cuasiderogadas por ser sólo transitoriamente aplicables tras la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales–, nos lleva a la paradójica situación de que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no contenga en su seno la totalidad de impuestos que las Entidades locales pueden establecer. En efecto, la disposición transitoria 3ª de la LRHL disponía que hasta el 1 de enero de 1991 los Ayuntamientos podían continuar exigiendo, entre otros, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios. Asimismo, la disposición derogatoria 1.d), deroga el Título VIII del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril<sup>1</sup>.

Sin embargo, la Ley 5/1990, de 29 de junio, dispuso en su disposición transitoria 3ª, dedicada al Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, que:

“No obstante lo establecido en el apartado 1 de la Disposición Transitoria Tercera, y en los apartados 1.d) y 2 de la Disposición Derogatoria, ambas de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, continuará aplicándose, hasta el 31 de diciembre de 1991, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, regulados (sic) en los artí-

<sup>1</sup> Sobre los vaivenes legislativos tras la LRHL también puede verse FONT BLAZQUEZ, S. “Tributación de los cotos de caza. El extraño caso del impuesto municipal sobre gastos suntuarios” C.T. núm. 64, 1992, pág. 13 y ss, así como FERNANDEZ JUNQUERA, M. “El Impuesto sobre gastos suntuarios”, en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario local*, Marcial Pons y Diputación de Barcelona, 1993, pág. 939 y ss.

## ESTUDIOS

culos 372 y siguientes del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 81 (sic)/1986, de 18 de abril, que grave el aprovechamiento de los cotos de caza y pesca, exclusivamente. A tal fin, permanecerán vigentes, hasta la fecha indicada en el párrafo anterior, todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto de referencia, en su modalidad d) del artículo 372 del citado texto refundido. Asimismo, permanecerán vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad”.

Esta disposición, que prorrogaba la vigencia transitoria de una modalidad del impuesto sobre gastos suntuarios, fue derogada a los tres meses de su aprobación por la Disposición Derogatoria del Real Decreto-ley 4/1990, de 28 de septiembre, por el que se modifica parcialmente el Impuesto sobre Actividades Económicas y se dispone el comienzo de su aplicación el 1 de enero de 1992, tramitado posteriormente como Ley, habiéndose incorporado sus previsiones a la Ley 6/1991, de 11 de marzo. El art. 6 de esta Ley modifica, a su vez, la Disposición Transitoria tercera de la Ley 39/1988, dándole al último párrafo del apartado 1 la siguiente redacción:

“A partir del 1 de enero de 1991, los Ayuntamientos podrán continuar exigiendo el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios, en lo referente, exclusivamente, a la modalidad de éste que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca. A tal fin permanecen vigentes todas las disposiciones, tanto legales como reglamentarias, por las que se rige el impuesto de referencia en su modalidad d), del artículo 372 del texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril. Asimismo, permanecen vigentes las Ordenanzas fiscales municipales reguladoras del mencionado impuesto y modalidad. Las restantes modalidades de este impuesto quedan suprimidas desde el 1 de enero de 1991”.

Así pues, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios en la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos de caza y pesca no resultó sólo aplicable con carácter transitorio, sino que recuperó su vigencia indefinida manteniendo idéntico régimen jurídico, renaciendo, pues, dentro del sistema tributario local.

A pesar de que la constitucionalidad de la aplicación indefinida de este impuesto pudo ser cuestionada por la insuficiencia de la norma inicialmente utilizada para ello, pues aun cuando el Decreto ley puede regular la materia tributaria, como ha reconocido el Tribunal Constitucional entre otras en la sentencia de 4-II-1983, no parece que en esta disposición concurren los presupuestos habilitantes del Decreto-ley, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad, puesto que esta modalidad del Impuesto sobre Gastos Suntuarios era aplicable hasta 31 de diciembre de 1991, y el Decretoley, en este aspecto, no modificó de manera instantánea la situación jurídica existente (vid. STC de 31 de mayo de 1982 y de 21 de enero de 1993). Sin embargo, al haberse tramitado como Ley ya no caben tales dudas.

Al estar configurado en el anterior régimen tributario local como un impuesto potestativo (art. 231 del texto refundido), debe incluirse también entre los de la misma naturaleza del actual sistema tributario, esto es, junto al impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Se trata de un impuesto que tiene su origen en el Impuesto sobre el lujo derogado por la entrada en vigor del IVA, que gravaba también la tenencia y disfrute de vedados y acotados de caza, aun cuando esta modalidad del Impuesto sobre el Lujo se derogó por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre.

Aun cuando la denominación genérica del Impuesto es la de "sobre gastos suntuarios", el aspecto material del hecho imponible, así como la configuración de los sujetos pasivos, hace pensar que este impuesto no grava en realidad gastos, sino más bien una manifestación directa de capacidad económica, cual es el aprovechamiento del coto o su titularidad, aun cuando la propia ley contempla la posibilidad de repercusiones, lo que lo aproximaría a los métodos de imposición indirecta.

Sus caracteres, además de los señalados, son los de ser un impuesto real, objetivo, y periódico aunque de devengo instantáneo, que se regula por los art. 372 y siguientes del TRRL y las correspondientes Ordenanzas fiscales.

## II. Hecho imponible

Conforme al art. 372,d) del TRRL, el Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios gravará "El aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos. Para los conceptos de coto privado de caza y pesca se estará a lo que dispone la legislación administrativa específica en dicha materia".

El aprovechamiento de los cotos privados es el aspecto material del hecho imponible, cualquiera que sea la forma en que se obtenga. Lo que no deja de ser censurable, sobre todo cuando el inmueble se acote precisamente para no cazar o impedir el acceso a posibles cazadores.

En cuanto a la condición de que sean cotos privados, como señala RAMALLO MASSANET<sup>2</sup>, el tratamiento de los de caza y pesca tiene que ser necesariamente diferente, pues los primeros lo son sobre fincas o propiedades privadas, mientras que los segundos lo son sobre los ríos que, si bien permiten un uso común con autorización o un aprovechamiento especial mediante concesión, siempre tienen carácter de dominio público<sup>3</sup>. Esta circunstancia en relación con la pesca, así como la falta de cuantificación, permite pensar en la sola aplicación del impuesto sobre los cotos privados de caza.

Conforme a la legislación administrativa vigente, y haciendo abstracción de la legislación autonómica dictada en desarrollo del art. 148.1.1ª de la CE, coto de caza es toda superficie continua de terreno de aprovechamiento cinegético que haya sido declarada como tal mediante resolución del órgano administrativo competente (vid. art. 15 de la Ley de caza de 4 de abril de 1970).

---

<sup>2</sup> "El Impuesto Municipal sobre gastos suntuarios", en la obra colectiva *Manual de Derecho Tributario local*, Escola d'Administració Pública de Catalunya, 1987, pág. 531.

<sup>3</sup> Sobre esta cuestión vid. también FERNANDEZ JUNQUERA. M. "El Impuesto sobre gastos suntuarios", cit. pág. 944.

## ESTUDIOS

---

Los cotos de caza pueden ser privados, locales y sociales, siendo únicamente los privados los gravados por este impuesto.

En cuanto a la pesca, no puede hablarse de cotos privados de pesca, sino de concesiones de pesca en aguas públicas para el establecimiento de cotos fluviales, que se referirán a tramos alternos de río, de longitud variable, sin que sea inferior a 3 Km ni superior a 8, separados entre sí por tramos de igual longitud a los señalados en primer término, destinados al aprovechamiento común (vid. art. 42 de la Ley de Pesca de 20 de febrero de 1942). Tales concesiones sólo pueden efectuarse en favor de la Dirección General de Turismo u organismos turísticos de las Comunidades Autónomas, y de sociedades deportivas, dado que ya no caben las también previstas en la legislación de 1942 para los organismos sindicales de profesionales de pesca, por su supresión.

Por lo que respecta a las aguas en predios de propiedad privada susceptibles de aprovechamiento piscícola no integran el hecho imponible, por no tratarse de cotos (vid. art. 38 de la Ley de Pesca, y arts. 58 y 65 de su Reglamento de 6 de abril de 1942).

Cierta especialidad presenta el aspecto espacial del hecho imponible, aun cuando no está contemplado en el citado art. 372. Es al regular los sujetos pasivos donde se observa que este Impuesto puede no recaer sobre todos los cotos del municipio, sino sobre aquellos que pertenezcan íntegramente a su término o en él radique la mayor parte del coto, con independencia de que el aprovechamiento se obtenga en aquella parte del coto correspondiente a otro término municipal. Esta norma, como dice RAMALLO, puede dar lugar a fraude de ley si se juntan dos fincas de distinto municipio para constituir un coto de caza y uno de los municipios, al que pertenezca la finca mayor, no tiene establecido el impuesto, con lo cual el municipio de la finca menor, que incluso puede contener toda la caza aprovechable, no podrá exigir el impuesto<sup>4</sup>.

También sobre el aprovechamiento cinegético ha establecido un impuesto la Comunidad de Extremadura, en la Ley 8/1990, de 21 de diciembre, de Caza de Extremadura, cuyo hecho imponible lo constituye el aprovechamiento cinegético privativo administrativamente autorizado para terrenos radicados en el territorio de Extremadura (art. 31.1). En la medida en que esta materia imponible resulta gravada por las Entidades locales pudo pensarse inicialmente que este impuesto autonómico vulneraba el art. 6.3 de la LOFCA, si se interpreta en el sentido de que prohíbe a las Comunidades Autónomas gravar una misma materia que las Entidades locales; por el contrario, no se entendería vulnerado si se interpreta en el sentido de que lo realmente prohibido, salvo que lo autorice una ley estatal, es la sustitución de un impuesto local por otro autonómico, sustitución que aquí no se da. Sea cual sea la acabada interpretación de este precepto, que excede con mucho el objeto de estos comentarios, el nuevo núm. 6 de la D.Ad. 5ª de la LRHL introducido por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF resuelve los problemas que aquí podían suscitarse, al establecer la compatibilidad entre impuestos autonómicos que graven esta materia y el impuesto municipal, si bien la cuota de este último se deducirá de la de aquellos.

---

<sup>4</sup> RAMALLO MASSANET, cit. pág. 532. No obstante, debe reconocerse con FERNANDEZ JUNQUERA *ob. cit.* pág. 947, que el aprovechamiento del coto sí puede ser dividido, por lo que cada Municipio implicado podría exigir el impuesto en proporción a las fincas acotadas sitas en el mismo.

### III. Sujetos pasivos

En este Impuesto también aparece la doble modalidad de sujetos pasivos prevista en la LGT, el contribuyente y el sustituto del contribuyente. Dispone el art. 373,d) del TRRL que estarán obligados al pago en concepto de contribuyentes "Los titulares de los cotos o las personas a las que corresponda por cualquier título el aprovechamiento de caza o pesca en el momento de devengarse el Impuesto. Teniendo la condición de sustituto del contribuyente el propietario de los bienes acotados, a cuyo efecto tendrá derecho a exigir del titular del aprovechamiento el importe del Impuesto para hacerlo efectivo al municipio en cuyo término radique el coto de caza, pesca o la mayor parte de él".

Diversos problemas plantea esta configuración de los sujetos pasivos, especialmente por lo que se refiere a los contribuyentes. Al establecer como sujetos pasivos contribuyentes al titular del coto o a quien corresponda el aprovechamiento *en el momento de devengarse el impuesto*, hay que referir al 31 de diciembre quién ostente dicha condición, pudiendo darse la circunstancia de que ese día no se conozca a quien corresponda el aprovechamiento, quedando como contribuyente sólo el titular del coto, que podrá coincidir o no con el sustituto, propietario o propietarios del inmueble o inmuebles acotados. Si en el momento del devengo existe tanto titular del coto como persona que de él se aproveche, concurrirán en la realización del hecho imponible, siendo aplicable el régimen del art. 34 de la LGT, esto es, quedarán obligados solidariamente por cotitularidad en la realización del hecho imponible<sup>5</sup>.

El otro de los problemas que suscita es el de a qué sujeto pasivo se dirigirá en primer lugar la Entidad local para hacer efectivo el impuesto, cuestión que deberá resolverse en la respectiva Ordenanza, pero ante las dificultades que puede presentar la identificación del contribuyente por la Entidad local, por no ser ella la competente para conceder la titularidad de cotos privados, lo más práctico será dirigirse al sustituto y que éste *repercuta* el importe del impuesto al contribuyente. En este sentido, aunque pensando en los sustitutos con *retención*, el art. 377 del TRRL establece que en las Ordenanzas fiscales correspondientes, los Ayuntamientos regularán la forma en que los sustitutos del contribuyente habrán de efectuar las declaraciones tributarias y la periodicidad y formas de liquidación y pago de las cantidades retenidas, así como las obligaciones contables y de sometimiento a inspecciones y comprobaciones de dichos sustitutos".

### IV. Cuantificación

#### IV.1. BASE IMPONIBLE

Según dispone el art. 374, d) del TRRL, la base imponible será "En el disfrute de los cotos privados de caza y pesca, el valor del aprovechamiento cinegético y piscícola. Los Ayunta-

<sup>5</sup> De distinta opinión es FERNANDEZ JUNQUERA, *ob. cit.*, pág. 948, para quien debe primar la condición del aprovechamiento de la caza o pesca sobre la de la titularidad del coto.

## ESTUDIOS

mientos, con sujeción al procedimiento establecido para la aprobación de las Ordenanzas fiscales fijarán el valor de dichos aprovechamientos, determinados mediante tipos o módulos, que atiendan a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendimiento medio por unidad de superficie. Estos grupos de clasificación y el valor asignable se fijarán mediante Orden conjunta de los Ministerios de Economía y Hacienda, y Administración Territorial, oyendo previamente al de Agricultura, Pesca y Alimentación".

El aprovechamiento que constituye la base imponible, aunque no se diga expresamente, será el susceptible de generarse durante todo el año, de ahí el carácter periódico del impuesto, aun cuando para determinar el sujeto pasivo se atienda a una fecha concreta, como ya se ha dicho.

Las posibilidades de regulación que quedan al Ayuntamiento son realmente sesgadas, al ser la Orden Ministerial quien determina el rendimiento medio por unidad de superficie y los valores asignables. Todo ello nos hace pensar que las exigencias del principio de reserva de ley no se ven totalmente satisfechas, puesto que fijar el aprovechamiento sólo con los límites de atender "a la clasificación de fincas en distintos grupos, según sea su rendimiento medio por unidad de superficie", no supone acotar legalmente un elemento esencial del tributo, suponiendo una deslegalización<sup>6</sup>.

Estos valores fueron determinados por las Ordenes de 15 de julio de 1977 y 28 de diciembre de 1984 que modificó la anterior. En cuanto a la caza, se dispone que a efectos de su rendimiento medio en piezas de caza por unidad de superficie, los cotos privados de caza mayor y menor se clasificarán en los cuatro grupos siguientes:

| Grupo | Caza mayor                                       | Caza menor                                    |
|-------|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| I     | 1 res por cada 100 hectáreas o inferior.         | 0,30 piezas por hectárea o inferior.          |
| II    | Más de 1 y hasta 2 reses por cada 100 hectáreas. | Más de 0,30 y hasta 0,80 piezas por hectárea. |
| III   | Más de 2 y hasta 3 reses por cada 100 hectáreas. | Más de 0,80 y hasta 1,50 piezas por hectárea. |
| IV    | Más de 3 reses por cada 100 hectáreas.           | Más de 1,50 piezas por hectárea               |

Los valores asignables a la renta cinegética por unidad de superficie de cada uno de estos grupos serán los siguientes:

| Grupo | Caza mayor                | Caza menor                |
|-------|---------------------------|---------------------------|
| I     | 37 pesetas por hectárea.  | 33 pesetas por hectárea.  |
| II    | 77 pesetas por hectárea.  | 66 pesetas por hectárea.  |
| III   | 132 pesetas por hectárea. | 132 pesetas por hectárea. |
| IV    | 220 pesetas por hectárea  | 220 pesetas por hectárea. |

<sup>6</sup> En términos semejantes se expresa FERNANDEZ JUNQUERA, cit. pág. 950-951.

En aquellos cotos privados clasificados en los distintos grupos de caza mayor o de caza menor, según sea su aprovechamiento principal, pero que a su vez, también se aprovechen de caza menor o mayor, respectivamente, el valor asignado a su renta cinegética será el correspondiente a su grupo de clasificación incrementado en 22 pesetas hectárea.

Para los cotos privados de caza menor de menos de 250 hectáreas de superficie el valor asignable a la renta cinegética por el total de su extensión cualquiera que sea ésta, no podrá ser inferior a 22.000 pesetas.

Para la pesca no se fija el valor de la renta piscícola, fundamentalmente por el reducido número de cotos privados de pesca, debiendo establecerse para cada caso concreto previa solicitud de los Ayuntamientos interesados.

Si la regulación de la base imponible de este impuesto suscita dudas de adecuación al principio de reserva de ley en materia tributaria, como ya ha sido expuesto, por lo que se refiere a la pesca la situación es si cabe más grave, y como señala FERNANDEZ JUNQUERA, al citado principio no caben excepciones en razón de la cuantía, ni de ninguna otra<sup>7</sup>.

#### IV.2 CUOTA

La cuota tributaria se obtendrá por la aplicación del tipo de gravamen que establezca la Entidad local en la Ordenanza, sin poder superar el 20%, tal como dispone el art. 375, d) del TRRL, por lo que a diferencia de los nuevos impuestos potestativos establecidos en la LRHL, no existe un límite mínimo de tipo de gravamen, lo que permite al Ayuntamiento establecer tipos de gravamen distintos para la caza y la pesca, o en función de que la caza sea mayor o menor.

#### V. DEVENGO

El impuesto, como se ha dicho anteriormente, se devenga el 31 de diciembre de cada año (art. 376, c) del TRRL), convirtiendo al impuesto, por la regulación que de los sujetos pasivos se hace, en impuesto periódico de devengo instantáneo.

#### VI. GESTION

En cuanto a la gestión, aparte la remisión expresa a la Ordenanza municipal para que regule las obligaciones de los sustitutos a las que ya nos hemos referido, no existe especialidad alguna en la regulación legal, siendo aplicable pues el régimen general previsto en la LRHL<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Ob. cit. pág. 951.

<sup>8</sup> Sobre este tema, aparte las obras colectivas citadas en notas anteriores, vid. LOZANO SERRANO, C. "Potestades tributarias de las Entidades Locales", *Palau 14, RVHP*, núm. 18, 1992, pág. 1 y ss.

# **ESTUDIOS**

## **EXCUSAS ABSOLUTORIAS Y AMNISTIA FISCAL\***

**José Ricardo PALACIO SANCHEZ-IZQUIERDO**

Profesor de Derecho Penal  
de la Universidad de Deusto

### **Sumario**

- I.- EL PAGO EXTEMPORANEO DEL TRIBUTO EN EL DERECHO PENAL VIGENTE**
- II.- LA CUESTION EN EL PROYECTO DE LEY**
- III.- NATURALEZA JURIDICA**
- IV.- FUNDAMENTO**
- V.- REQUISITOS**
- VI.- ALCANCE**
- VII.- CONCLUSIONES CRITICAS**

---

\* El trabajo está referido al entonces Proyecto de Ley de Modificación de Determinados Preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad social, aunque dado el interés por la argumentación y contenido del trabajo, se ha considerado oportuna su publicación en este número.

## ESTUDIOS

### I. EL PAGO EXTEMPORANEO DEL TRIBUTO EN EL DERECHO PENAL VIGENTE

Uno de los problemas más debatidos en el Derecho Penal Tributario vigente es el de la eficacia del pago del impuesto fuera de plazo en orden a la liberación de la responsabilidad por delito fiscal.

El tema se emparenta con la ardua cuestión, doctrinalmente discutida y diversamente resuelta, acerca de en qué momento se entiende consumado el delito fiscal.

Ferreiro sostiene que, con arreglo al Código Penal vigente, si el pago del impuesto, aun fuera de plazo, se produce sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, no hay delito fiscal.

Bajo, Boix y Suárez sustentan la tesis de que la consumación del delito fiscal se produce en el momento de determinación de la deuda por la Administración; consecuentemente, mantienen que «el pago espontáneo hecho en fecha anterior supone una tentativa desistida espontáneamente y, por ende, una conducta no punible».

La Junta de Fiscales de la Sala Segunda del Tribunal Supremo mantiene el criterio de que «no comete delito fiscal quien paga antes de ser requerido formalmente por Hacienda».

En sentido contrario Berdugo sustenta el criterio de que «el delito fiscal se consuma al transcurrir el plazo hábil para realizar la declaración Tributaria, o las prórrogas que se establezcan». «El pago, a partir de ese momento, —prosigue Berdugo— sólo puede dar lugar a la atenuante de arrepentimiento espontáneo, si concurren sus requisitos».

En esta cuestión merecen destacarse cuatro precedentes jurisprudenciales, de distinto valor pero interesantes todos ellos: los autos de la Audiencia Nacional de fecha 25-7-1.993 y 17-1-1.994, y la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24-3-1.988, confirmada esta última por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en sentencia de 9-2-1.991.

Los precitados autos de la Audiencia Nacional sientan la doctrina de que «iniciada la actividad recaudatoria por la vía de apremio o de la constatación del fraude y *una vez abierta causa penal*, el pago fuera de plazo sólo puede dar lugar, y discutiblemente, a la atenuante analógica de arrepentimiento espontáneo».

Finalmente, la sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24-3-1.988, confirmada por el Tribunal Supremo, declaró que «cuando la recaudación del Impuesto se efectúa a través de una autoliquidación, la consumación del delito se produce con el vencimiento del plazo establecido reglamentariamente para su práctica», si bien añade a continuación que «podía tenerse en consideración que el cumplimiento de la obligación tributaria una vez transcurridos aquellos plazos hubiera podido representar la correspondiente exculpación... *si se hubiera producido de forma espontánea*» (cosa que no sucedió en el caso de autos).

Esta disparidad de criterios y las dudas sustentadas en orden a la eficacia liberatoria, de cara al delito fiscal, de la compra de deuda pública especial al amparo de las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley del Impuesto sobre el Rendimiento de las Personas Físicas, de 6 de junio de 1.991, hacían aconsejable una clarificación «ex lege» de ambas materias.

Esta es una de las metas que persigue el Proyecto de Ley Orgánica por el que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, actualmente en trámite de discusión parlamentaria.

## II. LA CUESTION EN EL PROYECTO DE LEY

El Proyecto de Ley al que se acaba de hacer referencia introduce cuatro disposiciones novedosas, en lo que nos atañe:

- 1) Una excusa absoluta para el delito de defraudación tributaria (art. 349-3).
- 2) Otra excusa absoluta similar para los delitos de defraudación a la Seguridad Social (art. 349-bis. 3).
- 3) Una excusa semiabsoluta en el delito de fraude de subvenciones (art. 3504) y
- 4) Una "amnistía fiscal" para quienes hubiesen regularizado su situación tributaria al amparo de la Ley de 6 de junio de 1.991.

En relación con el delito fiscal, el art. 349-3 del Proyecto dice así:

"No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras o, en su caso, de otras actuaciones de la Administración Tributaria, dirigidas ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

En términos muy parecidos se expresa el art. 349-bis-3 del Proyecto relativo a defraudaciones a la Seguridad Social, a cuyo tenor:

"No se impondrán las penas correspondientes al que regularice su situación ante la Seguridad Social, en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

Tratándose de fraude de subvenciones ya no cabe hablar de excusa absoluta, sino a lo sumo de una excusa semiabsoluta, o de una atenuante cualificada de efectos específicos, toda vez que el art. 350-4 del Proyecto dispone lo siguiente:

"No se impondrán las correspondientes penas privativas de libertad, pero sí la pecuniarias y las accesorias, al que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquel dirigida".

Finalmente, por vía de una disposición adicional, el proyecto contempla una especie de "amnistía fiscal" para aquellos que se acogieron a las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley de 6 de junio de 1.991. Amnistía fiscal que el proyecto (disposición adicional) articula del siguiente modo:

"No se impondrán las penas establecidas en el art. 349 del Código Penal, a quienes suscribieron deuda pública especial en los términos, plazos y condiciones establecidas en la disposición adicional décimotercera de la Ley 18/1.991, de 6 de junio y apliquen su precio efectivo de adquisición, de acuerdo con lo previsto en la citada disposición, a la reducción de rentas o patrimonios netos no declarados, en relación con las deudas tributarias derivadas de dichas rentas o patrimonios".

## ESTUDIOS

"Tampoco se impondrán las penas establecidas en el art. 349 del Código Penal, a quienes hubieren regularizado su situación tributaria con arreglo a lo previsto en la disposición adicional décimo-cuarta, de la Ley 18/1.991, de 6 de junio".

### III. NATURALEZA JURIDICA

Las disposiciones liberatorias de responsabilidad criminal contempladas en el arts. 349-3 y 349.bis-3 del Proyecto de Ley, revisten la estructura de la típica excusa absolutoria: en ambos casos el delito se entiende cometido, es decir, la acción es típica, antijurídica y culpable, sin embargo, el legislador exime de pena (causa de exclusión de la punibilidad) a quien regularice su situación antes de un determinado momento. Todo ello sin perjuicio, claro está, de que pueda jugar, en su caso, el instituto de la prescripción del delito.

En cambio, en los supuestos de fraude de subvenciones, el reintegro en tiempo hábil sólo tiene la virtualidad de eliminar la pena privativa de libertad, más no las pecuniarias y las accesorias.

Obviamente, tanto la regularización como el reintegro en los tres supuestos que se acaban de señalar, realizados fuera de tiempo hábil para el juego de la excusa o semiexcusa absolutoria, pero antes de tener conocimiento el culpable de la apertura del procedimiento penal, podrá dar lugar a la apreciación de la atenuante de arrepentimiento espontáneo prevista con carácter general en el art. 9-9º del Código Penal.

Finalmente, la regularización o el reintegro tras conocer el responsable la existencia de causa penal, lo máximo que permitiría será la estimación de la atenuante analógica décima del art. 9 del Código Penal, en relación con la circunstancia novena de ese mismo precepto.

Por lo que respecta a la disposición adicional del proyecto (regularización al amparo de la Ley de 6 de junio de 1.991) cabía considerarla, aunque impropriamente, como una especie de "amnistía fiscal". Técnicamente nos hallamos ante una ley penal con carácter retroactivo, por sus efectos favorables al reo (art. 24 del Código Penal).

### IV. FUNDAMENTO

El fundamento de las excusas absolutorias recogidas en los art. 349 y 349-bis del Proyecto de Ley, así como el de la atenuante específica cualificada contemplada en el art. 350 hay que buscarlo en una concepción eminentemente pragmática del derecho recaudatorio, según la cual prima la función de cobrar (o la de recobrar) sobre la de penar. Pragmatismo que ya se advierte, tratándose de la recuperación de caudales públicos, en la malversación de uso recogida en el art. 396 del Código Penal, pero que, en cambio, no juega en los restantes delitos patrimoniales; lo cual no deja de suponer una discriminación positiva en favor del defraudador del erario público en función de una concepción utilitaria del sistema contributivo.

En cambio, la razón de ser de la "amnistía fiscal que aparece acuñada en la disposición adicional del Proyecto de Ley se halla en razones de política criminal y de una elemental lealtad para con aquellos contribuyentes que se acogieron a una fórmula de regularización expresamente diseñada por Ley. En efecto, quien saldó sus deudas con la Hacienda Pública con

el señuelo y al precio que suponían las disposiciones adicionales 13 y 14 de la Ley de 6 de junio de 1.991, lo menos que puede esperar es que no se le persiga penalmente.

## **V. REQUISITOS**

Para que puedan ser aplicables las excusas absolutorias de los arts. 349 y 349 bis, o la atenuante privilegiada en el caso del art. 350 del Proyecto, éste exige dos requisitos: uno de carácter objetivo y otro temporal.

El requisito objetivo viene constituido por la regularización de la situación tributaria o ante la Seguridad Social en los casos de los arts. 349 y 349 bis, o por el reintegro de las cantidades recibidas incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales desde el momento en que se percibió la subvención o ayuda pública, en el supuesto del art. 350.

Por regularización fiscal habrá que entender el abono de la deuda total tributaria, es decir, cuota defraudada, recargos y multas. Sólo quien haya abonado la deuda total tributaria cabe entender que ha "regularizado" su situación, requisito expresamente exigido para que venga en aplicación la excusa.

Otro tanto cabe decir respecto de la regularización frente a la Seguridad Social.

De tal modo que una regularización parcial, aunque mediante ella la cantidad restante a abonar no sobrepasase los límites pecuniarios previstos en los arts. 349 y 349-bis, carecería de efectos exonerantes de responsabilidad criminal, sin perjuicio de que pudiera ser aplicable la atenuante de arrepentimiento espontáneo. Y ello por la razón de que el delito ya se había consumado antes de la regularización parcial.

Tratándose del fraude de subvenciones a que se refiere el art. 350 parece obvio, aunque el texto legal no lo diga expresamente, que en aquellos casos en que el fraude sea parcial (por ejemplo por aplicación parcial de la subvención a fines sustancialmente distintos) el reintegro y abono de intereses habrá de circunscribirse solamente a la cantidad parcialmente defraudada, no al total de la subvención, toda vez que en la parte correctamente aplicada ni siquiera cabe hablar de fraude.

Pero para que entren en juego las excusas o semiexcusas de los arts. 349, 349-bis y 350 respectivamente no es suficiente que se produzca la regularización o el reintegro: una y otro han de efectuarse dentro de unos determinados límites temporales.

Con arreglo a lo dispuesto en el art. 349-3, la regularización tributaria habrá de efectuarse "antes de que se le haya notificado (se sobreentiende que al culpable) la iniciación de actuaciones inspectoras o, en su caso, de otras actuaciones de la Inspección Tributaria, dirigidas ambas a la determinación de dichas deudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubiesen producido, antes de que el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica o local de que se trate, interponga denuncia o querrela contra aquel dirigida".

En parecidos, aunque no idénticos términos, se expresan los arts. 349-bis-3 y 350-4.

## ESTUDIOS

---

La razón de fijar un tope cronológico a la regularización o reintegro es evidente: lo que la Ley pretende es premiar el arrepentimiento eficaz y espontáneo, aunque con retraso, no a aquél que paga cuando tiene ya conocimiento de haberse descubierto el fraude.

Existe sin embargo en el Proyecto de Ley una cierta disfunción en este aspecto que debiera ser corregida en sede parlamentaria, o que habrá de serlo por vía de interpretación.

En efecto, mientras que el contribuyente "olvidadizo" puede regularizar su situación hasta tanto no le sea notificada la iniciación de actuaciones inspectoras, cuando el procedimiento se inicie directamente a virtud de denuncia o querella formulada por el Ministerio Público, Abogado del Estado o representante de la Administración, el plazo para el "arrepentimiento eficaz" precluye con la interposición de la querella o la denuncia, *aunque la misma no haya sido notificada todavía al culpable*.

Somos de la opinión de que, en los supuestos de iniciación del procedimiento por denuncia o querella directa, mientras la existencia de estas no haya sido notificada a la persona responsable, la regularización eficaz debe ser admisible; y la razón no puede ser más sencilla: hasta ese momento la regularización goza del carácter espontáneo que la Ley quiere primar.

En sentido contrario el Proyecto de Ley adolece de un grave defecto: con el art. 349-3 en la mano, un contribuyente podrá regularizar su situación fiscal y acogerse a la excusa absolutoria aun después de tener conocimiento de la existencia de un procedimiento penal incoado contra él por delito fiscal, siempre y cuando dicho procedimiento se hubiese incoado por denuncia de un particular, o aun de oficio, y en tanto no se formule denuncia o querella por el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la administración.

Una vez conocida la existencia de actuaciones penales, cualquiera quien sea el que las haya provocado, debiera decaer la posibilidad de ampararse en la excusa absolutoria toda vez que la regularización carecería ya del carácter de espontánea.

## VI. ALCANCE

Aunque el texto del Proyecto no sea muy feliz al respecto, parece razonable entender que las excusas absolutorias o semiabsolutorias a que venimos haciendo referencia alcanzan solamente a las infracciones contempladas en los arts. 349, 349-bis y 350 del Proyecto, no a los delitos mediales para la comisión de aquellos, como pudieran ser los delitos de falsedad documental; y ello en base a tres razones:

- 1) La colocación sistemática de los preceptos en cuestión.
- 2) La ausencia de referencia en ellos a otros delitos y,
- 3) el que no existe razón alguna para extender a la excusa a los delitos conexos.

Por lo tanto, si fuese propósito del Legislador que los delitos mediales quedasen también amparados por la correspondiente excusa absolutoria, debería señalarlo así expresamente en la redacción definitiva del texto legal, ya que la actual puede prestarse a confusiones y, en todo caso, más bien abona por la negativa.

## VII. CONCLUSIONES CRITICAS

Llegados a este punto cabe preguntarse, en primer lugar, si tienen razón de ser las excusas absolutorias en los delitos contra la Hacienda Pública. La respuesta que se dé a esta pregunta dependerá del fin que pretenda asignarse al Derecho Penal. Si al derecho punitivo se le asigna una función primordialmente retributivo-preventiva, la exención de pena en los delitos patrimoniales por el hecho de haberse reparado el daño causado por el delito no tiene mucho sentido, por cuanto dicha reparación extinguirá la responsabilidad civil pero no elimina el injusto típico.

Si por el contrario se admite que el Derecho Penal tiene que cumplir una función práctica —la reparación del mal ocasionado por la infracción— la excusa absoluta para los supuestos de cumplimiento extemporáneo de las obligaciones fiscales puede ser defendida con argumentos lógicos y de oportunidad.

Huyendo de dogmatismos puros y de criterios absolutamente utilitarios, cabe sostener que en las infracciones de contenido patrimonial, la voluntaria reparación del daño debe tener un reflejo en la respuesta penal. Lo que llama la atención en el Derecho Penal Español (entiéndase Proyecto de Ley) es la magnanimidad que el Legislador muestra hacia el delincuente fiscal "arrepentido", comparado con el tratamiento que da a la restante delincuencia patrimonial "común", en la que el reintegro de los sustraído o apropiado sólo merece el otorgamiento de una simple circunstancia atenuante de carácter genérico. En alguna medida, lo que los arts. 349, 349-bis y 350 del Proyecto están poniendo de relieve es que todavía existen en nuestro país dos tipos de delincuentes: los de corbata y los de palanqueta; aunque, paradójicamente, pueda resultar penalmente menos grave robar a mano armada a la Hacienda Pública 100 millones de pesetas que no pagarle impuestos por igual cuantía.

Pero aun admitiendo como criterio de política criminal aceptable el juego de las excusas absolutorias parece que, como mínimo, para que éstas vengan en aplicación debe exigirse un doble requisito: que la regularización sea plena y espontánea. Y así como la plenitud viene impuesta por el texto articulado, el factor "espontaneidad" sale malparado en un doble sentido: con el Proyecto de Ley en la mano caben regularizaciones espontáneas no acogibles a la excusa absoluta, y viceversa, son factibles regularizaciones no espontáneas que, sin embargo, se benefician de la exención de pena.

Cuestión distinta a considerar sería si las excusas absolutorias contempladas en los arts. 349 y 349.bis deben abarcar la totalidad de las penas o solamente las privativas de libertad, tal y como acontece en el art. 350 del Proyecto.

Otro tema que cabría discutir es si la excusa semiabsolutoria del art. 350-4 del Proyecto debe extenderse al fraude de subvenciones contemplado en el párrafo primero de dicho artículo, tras el que, en definitiva, lo que se esconde es un delito de estafa puro y duro (con la particularidad de resultar atípico el fraude de subvenciones por debajo de 10 millones de pesetas).

En suma, el régimen de excusas absolutorias y de atenuante específica privilegiada recogido en los arts. 349-3, 349 bis. 3 y 350-4 del Proyecto actualmente en tramitación, es aceptable en líneas generales pero manifiestamente mejorable en aspectos puntuales.

Esperemos que los padres de la patria, con sus enmiendas parlamentarias, pulan el texto presentado por el Gobierno.

## ESTUDIOS

# DEBERES TRIBUTARIOS Y DERECHOS HUMANOS\*

**M.<sup>a</sup> Teresa SOLER ROCH**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Miembro de la AEDAF

I. Es conocido el auge adquirido en estos últimos años, por los estudios del llamado Derecho Tributario formal, dentro del área de Derecho Financiero y Tributario. Debe, sin duda, reconocerse, que dicha vigencia no responde a un capricho académico o a exigencias de una corriente científica más o menos "de moda" entre los cultivadores de nuestra disciplina, sino a una auténtica inquietud intelectual, surgida, por un lado, de la necesidad de fortalecer el bagaje dogmático de este sector del Derecho Tributario y, por otro, de imperativos surgidos de la práctica profesional del Derecho. Ambas circunstancias se conjugan en un momento en el que podemos afirmar, sin temor a equivocarnos, que la regulación de los procedimientos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico se halla en una auténtica encrucijada.

Un tema testigo de esta situación es el que hemos escogido hoy para nuestra reflexión, centrada en algunos aspectos de la relación entre **deberes tributarios y derechos humanos** y en la incidencia que dicha relación puede tener en el **procedimiento de regularización tributaria**.

La razón por la que este tema ofrece en este momento un especial interés, se debe al fenómeno de **la creciente judicialización de los procedimientos tributarios**. Este proceso, especialmente perceptible en estos últimos años, hay que considerarlo, esencialmente, como un dato de la realidad que ofrece ventajas e inconvenientes. Entre las ventajas, podemos destacar: el imperio de la ley, la situación del ordenamiento tributario en el marco del Estado de Derecho y el protagonismo de los profesionales del Derecho en su aplicación. Como inconvenientes, pueden reseñarse: la conflictividad jurisdiccional, una cierta pérdida de identidad del Derecho Tributario y una preparación aún insuficiente en el foro.

Como posibles razones de esta judicialización, cuyos efectos se combinan entre sí, pueden citarse, entre otras: la resistencia psicológica a la imposición, incrementada tras un primer

\* Conferencia pronunciada en la Universitat Pompeu Fabra. Barcelona, mayo 1995.

## ESTUDIOS

momento de aceptación generalizada de la reforma tributaria iniciada en 1978; las necesidades recaudatorias provocadas por la situación del déficit público, asimismo crecientes estos últimos años y tanto más acuciantes a partir del esfuerzo exigido por la convergencia en la Unión Europea; la reforma de las estructuras administrativas, entre las que sin duda destaca, en relación con el sistema tributario estatal, la creación y funcionamiento de la Agencia Tributaria; el auge o retorno a una concepción garantista del Derecho Tributario, en consonancia con una ideología liberal centrada en la defensa de los derechos individuales frente a los poderes públicos, que se ve reforzada, como veremos, desde las instancias jurisdiccionales europeas; finalmente y en este contexto, el papel desempeñado por los propios Tribunales de Justicia, tanto las sentencias de los Tribunales Superiores y de la Audiencia Nacional como la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La encrucijada a la que nos hemos referido, viene representada por la situación de los procedimientos tributarios en el momento presente, en un escenario caracterizado, de un lado, por la evolución jurisprudencial (tanto de la jurisdicción contenciosa como del Tribunal Constitucional) y de otro, por las modificaciones normativas: la del procedimiento administrativo, efectuada por la Ley 30/1992 y las dos modificaciones parciales de la Ley General Tributaria (la de 1985 y la que actualmente se tramita en las Cortes Generales).

II. El tema que en concreto vamos a tratar, responde a **la tensión dialéctica existente entre el cumplimiento del deber de contribuir y el ejercicio de determinados derechos fundamentales**, cuestión ésta que se inscribe en el marco del denominado **estatuto jurídico del contribuyente**.

El origen inmediato de este problema en nuestro Derecho, hay que situarlo en la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Con ocasión de la aplicación de dicha Ley, ya surgen una serie de conflictos que ponen en evidencia la necesidad de armonizar el cumplimiento de los deberes tributarios y el respeto de los derechos individuales; el máximo exponente de dicha tensión fue, como es sabido, la STC 76/1990, de 26 de abril, que resolvió en todos sus términos a favor de la Ley 10/1985, el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Grupo Parlamentario Popular y las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas promovidas por la Sala Primera de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Valencia y por la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo contra diversos preceptos de la citada Ley.

En relación con el tema que nos ocupa, esta sentencia estableció un statu quo que podría resumirse en **la consideración del deber de contribuir como límite de los derechos fundamentales**. Esta consideración ya había tenido un importante precedente en la STC 110/1984 de 26 de noviembre (a propósito del secreto bancario), en cuyo FJ 8º, se advertía que:

“Es posible que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferir en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero, como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites que, en este caso, vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica

mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado artículo 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal. La injerencia que para exigir el cumplimiento de ese deber pudiera producirse en el derecho a la intimidad no podría calificarse de arbitraria”.

Pero es, sin duda, en la citada sentencia 76/1990, donde la doctrina que aboga por la primacía del deber de contribuir se manifiesta con mayor rotundidad, tal como se afirma en su FJ 3º:

“Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes”.

La doctrina ha sido mayoritariamente crítica con el contenido de esta sentencia, llegando en algún caso a afirmar que el Tribunal Constitucional, con los postulados mantenidos en este FJ 3º, rebaja a los españoles a la condición de “súbditos fiscales”. Tal es el caso de SANCHEZ SERRANO para quien la relación de sujeción propugnada en dicho Fundamento constituye “un ataque frontal a la esencia del Estado de Derecho” y un inexplicable viaje en el tiempo de nuestro Tribunal Constitucional sacando del baul de los recuerdos la doctrina autoritaria de la relación de poder<sup>1</sup>.

A mi modo de ver, lo que el Tribunal trata de resolver es una cuestión crucial como es la de encontrar **un punto de equilibrio entre los deberes tributarios y los derechos individuales**, de modo que la protección de éstos no convierta el cumplimiento de aquéllos en papel mojado o, por el contrario, dicho cumplimiento se convierta en una patente de corso que desconozca sistemáticamente la protección de dichos derechos. Otra cosa es que el Tribunal, en la búsqueda de dicha solución -que, a mi juicio, es un auténtico “tour de force”- estuviera más o menos afortunado en las expresiones o en el bagaje argumental utilizado en la sentencia 76/1990; pero se enfrentó con el tema de fondo y abogó, en caso de conflicto, por la primacía del deber de contribuir.

Paralelamente y, por tratarse de otra cuestión clave en relación con el tema que nos ocupa, debemos advertir que esta misma STC 76/1990 propugna **la aplicación matizada de los principios penales al ámbito tributario**. En tal sentido, advierte en su FJ 4º sobre

“la necesidad de tener en cuenta en esta ocasión, como en otras semejantes, que la recepción de los principios constitucionales del orden penal por el Derecho Administrativo sancionador no puede hacerse mecánicamente y sin matices, esto es, sin ponderar los aspectos que diferencian a uno y otro sector del ordenamiento jurídico”.

<sup>1</sup> SANCHEZ SERRANO, L. “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)” Impuestos n.º 8, 1992, pág. 20-ss.

## ESTUDIOS

Volveremos luego sobre esta cuestión, pero advertimos ahora que la “criminalización” del Derecho Tributario se sitúa en el centro mismo de la tensión dialéctica existente entre el cumplimiento de los deberes tributarios y la protección de los derechos individuales, hasta el punto de llevar en la actualidad a un callejón sin salida al procedimiento de regularización tributaria.

Para tratar de la relación entre deberes tributarios y derechos humanos, hemos escogido dos temas que podemos considerar testigo: el primero, referido a **las facultades de investigación de la Agencia Tributaria**; el segundo, a **la aplicación de los principios penales y, en particular, de los derechos reconocidos en el artículo 24.2º de la CE al procedimiento de regularización tributaria**. En ambos casos, la elección obedece a la incidencia que ha tenido y puede seguir teniendo en el futuro, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que, recientemente, ha comenzado a pronunciarse de modo significativo sobre estas materias y cuya doctrina iremos contrastando, en su caso, con la mantenida por nuestra jurisprudencia constitucional.

III. En relación con el primero de estos temas hemos elegido, a su vez, dos cuestiones concretas: la primera, relativa al problema de la entrada y registro domiciliario y, la segunda, a la investigación sobre el origen y destino de los movimientos de fondos en las cuentas bancarias.

El problema de la entrada y registro domiciliario, con ocasión de las actuaciones previas al embargo de bienes en el procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria, fue abordado por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 130 de la LGT (en la redacción dada al mismo por la Ley 33/1987, de PGE para 1988). Ciertamente, en esta sentencia, el Tribunal no entró en el fondo del asunto, ya que el fallo se argumentó en base a la inadecuación de la Ley de Presupuestos para efectuar una modificación normativa sobre una materia que no forma parte del contenido esencial ni es complemento necesario para la ejecución de dicha Ley. No obstante, no puede pasarse por alto que ya esta sentencia anuncia, veladamente, una advertencia acerca de la “delicadeza” -en este caso, en el tratamiento normativo - con la que hay que abordar las materias relativas a derechos fundamentales; así, cuando advierte en su FJ 4º que:

“el artículo 130 LGT es ante todo y sobre todo una norma de atribución a un órgano judicial de una función garantizadora de un derecho fundamental, la inviolabilidad del domicilio, y de fijación de las condiciones del ejercicio de dicha competencia...por lo que resulta claro su carácter de norma general del régimen jurídico aplicable a todos los tributos, cuya incidencia en el programa anual de ingresos y gastos es sólo accidental y secundaria y por ende insuficiente para legitimar su inclusión en la Ley de Presupuestos”.

Es cierto, como afirma RAMALLO<sup>2</sup> que el Tribunal parece propugnar un cierto “blindaje” de la materia codificada frente a eventuales intromisiones de la Ley anual de Presupuestos u otras de carácter coyuntural; blindaje cuyo fundamento, insostenible desde las reglas de la jerarquía normativa, se encontraría en el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9-3º de

---

<sup>1</sup> RAMALLO MASSANET, J. “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales” Crónica Tributaria n.º 64, 1992, pág. 133-ss.

la CE, cuya salvaguardia frente al propio poder legislativo se invoca expresamente en el fundamento jurídico ya citado. Sin embargo, creemos que la auténtica clave de la especial protección de esta materia reside en un dato sustancial, representado por su pertenencia al ámbito de los derechos humanos fundamentales, garantizados en la Sección 1<sup>a</sup> del Título I de la CE; clave que, en relación con la siguiente cuestión, veremos que se manifiesta con toda claridad en una sentencia posterior, de 1994.

El artículo 8 de la Convención Europea de Derechos Humanos establece:

"1. Todos tienen derecho al respeto de su vida privada y familiar, su domicilio y su correspondencia.

2. Los poderes públicos no interferirán el ejercicio de este derecho salvo de acuerdo con la ley y en caso necesario para una sociedad democrática en interés de la seguridad nacional, la salud pública o el bienestar económico del país, para la prevención del desorden o el crimen, la protección de la salud o las costumbres, o la protección de los derechos y libertades de los demás"<sup>3</sup>.

La Comisión Europea de Derechos Humanos tuvo una ocasión de pronunciarse sobre el respeto a la intimidad garantizado en este precepto, en relación con las potestades investigadoras de la Administración tributaria belga, en su decisión 7 de diciembre de 1982 sobre el caso Hardy-Spirlet; en esta ocasión, dió la razón a la posición mantenida por la Administración - que había sido respaldada por una sentencia del Tribunal belga de casación de 19 de noviembre de 1981 -, por considerar el ejercicio de la potestad proporcionado y adecuado a uno de los objetivos a los que se refiere la norma: en concreto, el "bienestar económico de la nación".

Posteriormente y en un supuesto similar -el del caso Funke- la Comisión, en su Informe de 8 de octubre de 1991, respaldó asimismo la posición del Gobierno francés, por entender que "las visitas domiciliarias y los registros constituyen los únicos medios de que dispone la Administración para combatir las infracciones de la legislación sobre las relaciones financieras internacionales y luchar así contra la evasión de capitales y el fraude fiscal".

(Nótese que la línea de fondo de esta argumentación es similar a la mantenida por nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990).

Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, mantuvo esta vez un criterio distinto y en su sentencia de 25 de febrero sobre el caso Funke<sup>4</sup>, condenó al Estado francés por infracción del artículo 8 de la Convención al entender que "aunque pueda considerarse necesario el recurrir a ciertas medidas tales como las visitas domiciliarias y los registros para establecer la prueba material de los delitos" sin embargo, en este caso "sobre todo en ausencia de un mandato judicial, las restricciones y condiciones previstas por la ley y subrayadas por el Gobierno, parecían demasiado amplias e indeterminadas para que las ingeren-

<sup>3</sup> Debe tenerse en cuenta que el Tratado de la Unión Europea dispone en su artículo F.2 que "La Unión respetará los derechos fundamentales, garantizados por la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 así como los derivados de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, como principios generales del Derecho comunitario".

<sup>4</sup> Cour européenne des Droits d l'Homme. Affaire Funke c. France (82/1991/334/407). Arrêt du 25 février 1993.

## ESTUDIOS

---

cias en los derechos del recurrente fueran estrictamente proporcionados al fin legítimo perseguido".

Es innecesario subrayar la importancia de esta sentencia, que se ha destacado como el primer pronunciamiento en que el Tribunal europeo asume la protección de los derechos humanos en el ámbito de los procedimientos tributarios y no sólo respecto a los derechos garantizados en el artículo 8, sino también, como veremos más adelante, a los del artículo 6 de la Convención<sup>5</sup>.

El criterio de proporcionalidad en relación con las entradas y registros domiciliarios de la Inspección de los tributos con vistas a la investigación y comprobación del patrimonio de un contribuyente, ha sido utilizado por nuestro Tribunal Constitucional en una reciente sentencia de 23 de febrero de 1995 en la que, resolviendo un recurso de amparo, se anula el auto del juez que había autorizado la entrada domiciliaria, por entender que los términos de la autorización judicial eran excesivamente amplios e imprecisos en relación con el fin perseguido; en este caso, hay sintonía entre la jurisprudencia constitucional española y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

En el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT (BOCG de 5 de diciembre de 1994), la entrada en locales y domicilios con ocasión de actuaciones inspectoras aparece regulada en el artículo 141-2º, que ante la oposición del interesado, exige la previa autorización administrativa y, en el caso del domicilio, mandamiento judicial; el artículo 133-4º exige, asimismo, consentimiento del interesado o autorización judicial para las entradas y registros domiciliarios con ocasión del procedimiento ejecutivo de recaudación tributaria.

La segunda de las cuestiones que afecta a las facultades de investigación y comprobación de la Administración tributaria y que implica, en este caso, al derecho a la intimidad, se refiere como ya dijimos, al problema de la investigación sobre el origen y destino de los movimientos de fondos en las cuentas bancarias.

Con el tema recurrente del secreto bancario como fondo, la cuestión ha llegado, una vez más - y creemos que no será la última - al Tribunal Constitucional que, en esta ocasión, se ha pronunciado al respecto en su sentencia de 28 de junio de 1994, resolviendo una cuestión de inconstitucionalidad planteada de oficio por la Sala Tercera de lo contencioso-administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo contra los artículos 111-3º y 128-5º de la LGT en la redacción dada a los mismos por la Ley 31/1991 de PGE para 1992. (El planteamiento se produce por entender el Tribunal que dichos preceptos daban cobertura legal a diversos preceptos del Reglamento General de Recaudación, recurrido ante el Tribunal Supremo por la AEB).

Como advierte la sentencia en su FJ 3º "lo que suscita dudas de inconstitucionalidad al órgano judicial es la posibilidad de que, según prevé el art. 128.5 de la LGT, en su primer párrafo, los órganos de recaudación, al objeto de asegurar el pago de las deudas tributarias o efectuar su cobro, puedan requerir a las entidades o a las personas físicas y jurídicas dedicadas al tráfico bancario o crediticio la información a la que se refiere el último inciso del art-

---

<sup>5</sup> Ver, sobre el tema: FROMMEL, S. "The european Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?" *Diritto e Pratica Tributaria* n.º 6, 1993-I, pág. 2.149-ss; DASSESSE, M. "Human rights, European Law and Tax Law: The implications of the Judgements of the Court of Human Rights in re Funke and of the European Court of Justice in re Corbiau" *EC Tax Review* n.º 3, 1994, pág. 86-ss.

111-3, es decir <<la relativa al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago>> previa autorización del Director General o, en su caso, del titular del órgano competente de la Administración Tributaria”.

Pero también en este caso, al igual que ocurrió en la STC 76/1992, el conflicto se resuelve en el campo formal, referido al vehículo utilizado para la modificación normativa; es decir, vuelve a plantearse la idoneidad de la Ley de Presupuestos para efectuar modificaciones de la Ley General Tributaria en materias que afectan a derechos fundamentales (en este caso, el derecho a la intimidad). Como no era difícil suponer, el Tribunal invoca a este respecto su propia doctrina, contenida en la sentencia 76/1992 y que ya hemos reseñado. Sin embargo, queremos destacar que en esta sentencia de 1994, el Tribunal Constitucional explicita con toda claridad la protección de los derechos individuales y alude, expresamente, al “estatuto del contribuyente”, como argumento que exige un especial cuidado en la modificación normativa de este tipo de preceptos. Así, razona al final del FJ 3º que:

“las potestades de que goza la Administración Tributaria y las correlativas obligaciones que se imponen integran un estatuto del contribuyente, configurado por derechos y deberes, que habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º), debe poseer unos razonables niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio de derechos individuales que la Constitución autoriza”.

Es curioso que el Tribunal recuerde aquí su doctrina sobre la relación de sujeción que implica el sometimiento al deber de contribuir, contenida en el discutido FJ 3º de la Sentencia 76/1990 y lo hace como advirtiendo que la primacía que otorgó en su día al cumplimiento de aquel deber constitucional, no debe entenderse como un cheque en blanco que deje desprotegida la esfera de los derechos individuales (aunque sólo sea, en este caso, en el terreno de la producción normativa).

En la medida en que el Tribunal Constitucional sólo ha cuestionado el vehículo formal y no el contenido sustancial del precepto, la norma declarada inconstitucional en la sentencia de 28 de junio de 1994, ha sido “repescada” por el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, que en el inciso final de su artículo 111-3º referido a los requerimientos de obtención de información dirigidos a las entidades financieras, establece que:

“La investigación podrá comprender la identificación de las personas o de las cuentas bancarias en las que se encuentre el origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago”.

IV. El segundo tema elegido afecta, como ya advertimos, al problema de la aplicación de los principios penales y de los derechos reconocidos en el artículo 24-2º de la CE<sup>6</sup> en el ámbito de los procedimientos tributarios.

---

<sup>6</sup> “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia”.

## ESTUDIOS

---

Es sabido que en nuestro Derecho - como ocurre en otros ordenamientos del entorno - dicha aplicación está generalmente admitida y respaldada, prácticamente sin fisuras, por jurisprudencia, doctrina científica y Derecho positivo, en particular por lo que se refiere al procedimiento sancionador tributario. Pero, precisamente, esa unánime admisibilidad de la "criminalización" de nuestro Derecho Tributario es la causa por la cual, a menos que se reflexione seriamente y sin prejuicios sobre este tema y se proceda a una profunda revisión de la estructura del procedimiento de regularización tributaria, dicho procedimiento y, por ende, el cumplimiento de los deberes tributarios y la lucha contra el fraude pueden verse, a mi juicio, en una situación sumamente crítica, a la que no será, en su caso, ajena la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Repasemos brevemente los hitos fundametales que jalonan esta evolución para centrarnos, posteriormente, en un supuesto concreto que ilustra perfectamente sobre la gravedad del problema.

El primero de ellos lo constituye la STC 18/1981 de 8 de junio, unánimemente considerada como la que consagró, en nuestro Derecho, la citada doctrina. En el FJ 2º de esta sentencia se establece que:

"Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (sentencia de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad." De lo cual se deduce que "los principios esenciales reflejados en el art. 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución."

En el Derecho positivo, el espaldarazo definitivo a esta concepción lo ha supuesto la Ley 30/1992 reguladora del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo Título IX dedicado a la potestad sancionadora, acoge expresamente los principios, derechos y garantías comunes a todo el ordenamiento punitivo, tales como: legalidad, tipicidad, irretroactividad, proporcionalidad, presunción de inocencia y garantías de un procedimiento imparcial.

El artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos establece que:

"1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea juzgada de forma equitativa, públicamente y en un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley que decidirá, tanto sobre cuestiones de sus derechos y obligaciones de carácter civil, como sobre el fundamento de toda acusación penal dirigida contra ella.

2.Toda persona acusada de una infracción se presume inocente hasta que su culpabilidad se establezca de acuerdo con la ley."

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la sentencia de 24 de febrero de 1994 del caso Bendenoun<sup>7</sup> - y aunque esta vez el fallo no fue condenatorio para el Estado francés - advierte que las sanciones tributarias "no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que tratan esencialmente de castigar para impedir la reiteración de conductas similares...se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo", de lo cual deduce el Tribunal que el procedimiento sancionador tributario tiene "carácter penal" a efectos de aplicación del artículo 6 de la Convención.

Estando así las cosas, el problema a nuestro juicio más grave que en la actualidad se plantea en relación con el procedimiento de regularización tributaria es el de la posible colisión de los deberes tributarios establecidos en el artículo 35-2º de la LGT y, en particular, la obligación de los sujetos pasivos de "proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible" y el derecho a no declarar contra sí mismo o confesarse culpable, reconocido en el artículo 24-2º de la CE (conocido también como derecho a la no autoinculpación o derecho a permanecer en silencio).

Este problema ya se planteó en la citada STC 76/1990, pues el recurso interpuesto cuestionaba la constitucionalidad del artículo 83-3º-f) de la LGT (en la redacción dada por la Ley 10/1985), que establece una sanción por "la falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición"

Para el recurrente - en este caso, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo - este deber del sujeto pasivo "no ha de rebasar el umbral donde comienza el derecho del ciudadano a no autoinculparse como un elemento de protección de su presunción de inocencia".

En su día y con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal Constitucional, ya manifestamos que "este argumento es importante si se considera desde la perspectiva de aplicación de los principios penales al Derecho sancionador tributario; no obstante, teniendo en cuenta que la aportación de pruebas y documentos relativos al hecho imponible a requerimiento de la Administración en sus actuaciones de investigación y comprobación puede poner de manifiesto la comisión de conductas infractoras, es muy difícil determinar en qué supuestos dicha aportación no incurre en la autoinculpación del contribuyente y presunto infractor."<sup>8</sup>

La STC 76/1990, en su FJ 10º rechazó el planteamiento del Tribunal Supremo con los siguientes argumentos:

"En la STC 110/1984 tuvimos ya la oportunidad de declarar que la Inspección de los Tributos tiene por finalidad verificar la conducta fiscal del contribuyente y comprobar la veracidad de sus declaraciones a la Hacienda Pública. Esta actividad

<sup>7</sup> Cour Européenne des Droits de l'Homme. Affaire Bendenoun c. France (3/1993/398/476). Arrêt du 24 février 1994.

<sup>8</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T. "Derecho Financiero" (vol. II) Ed. Compás, Alicante 1989, pág. 373.

## ESTUDIOS

---

investigadora puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco, pero es evidente que con ello no se está exigiendo a aquél la difícil prueba de su inocencia, ya que lo único que se le impone es el <<deber de aportar los datos que puedan ayudar a la investigación>>. Se comprende, por lo demás, que sin la colaboración del contribuyente y la aportación por éste de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultaría prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas.”

“En efecto, no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con relevancia fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra.”

“Los documentos contables son documentos acreditativos de la situación económica y financiera del contribuyente, situación que es preciso exhibir para hacer posible el cumplimiento de la obligación tributaria y su posterior inspección, sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la <<declaración>> comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los artículos 17.3 y 24.2 de la Constitución...cuando el contribuyente aporta o exhibe los documentos contables pertinentes no está haciendo una declaración que exteriorice un contenido admitiendo su culpabilidad.”

El Tribunal, consciente de cuál es el origen del problema, advierte finalmente que:

“Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y procedimientos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria.”

En el caso Funke, ya citado, se planteó precisamente este problema, ya que se cuestionaba la negativa del contribuyente a facilitar a la Administración aduanera francesa detalles adicionales en relación con determinados elementos probatorios.

El Gobierno francés, en sus alegaciones, mantiene que los requerimientos de los Servicios aduaneros no pretendían obtener la confesión de la comisión de una infracción, sino que eran una invitación a dar precisiones sobre elementos (resguardos y cheques bancarios) constatados por sus agentes y reconocidos por el recurrente con ocasión de visitas domiciliarias. Esta misma posición fue apoyada en su Informe por la Comisión Europea de Derechos Humanos para quien se trataría, en este caso, de un deber de colaboración compatible con las garantías del procedimiento.

Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la citada sentencia de 25 de febrero de 1993 sobre este caso, entendió que se había producido una violación del artículo 6-1º de la Convención:

“El Tribunal constata que las aduanas provocaron la condena de M. Funke para obtener determinados elementos cuya existencia suponían sin tener la certeza de ello.

A falta de querer o poder procurárselos por otro medio, intentaron obligar al recurrente a que suministrara él mismo la prueba de las infracciones que hubiera cometido. Las especialidades del Derecho aduanero no podrían justificar tal atentado al derecho de todo <<acusado>> en el sentido autónomo que el artículo 6 atribuye a este término. a permanecer en silencio y a no contribuir a su propia incriminación."

Este pronunciamiento del TEDH se ha considerado paradigmático, no sólo para los contribuyentes, sino para toda persona acusada o bajo investigación, ya que, a pesar del tenor literal del artículo 6 de la Convención - que no menciona expresamente el derecho a la no autoinculpación - éste se considera como un derecho unido a la presunción de inocencia y, por lo tanto, amparado en el ámbito de este precepto<sup>9</sup>.

En relación con el problema que nos ocupa, la importancia de esta sentencia y su repercusión en el ámbito tributario, se ha considerado decisiva.

Así, para DASSESSE la consecuencia que se deriva de la sentencia del caso Funke es que "las autoridades nacionales de un Estado parte en la Convención (lo que incluye cualquier Estado miembro de la Unión Europea) no puede presionar a los contribuyentes estableciendo una sanción con vistas a obtener del sujeto pasivo la evidencia de lo que constituirá la prueba de que el contribuyente ha cometido una infracción, liberando así a las autoridades tributarias nacionales de la carga de probar ellas mismas, a través de sus propias averiguaciones, la existencia de la infracción que alegan"<sup>10</sup>.

FROMMEL entiende que en Europa, el derecho a permanecer en silencio, a partir de esta sentencia, puede resumirse en nueve proposiciones: 1ª) Puede ser invocado por personas físicas o jurídicas 2ª) No sólo en caso de acusación formal, sino también durante la fase de instrucción 3ª) No sólo en procesos penales, sino en cualquier procedimiento que concluya con la imposición de sanciones o multas incluyendo, aunque no sólo, las investigaciones en materia antimonopolio y en los procedimientos tributarios y aduaneros 4ª) No sólo para evitar la autoinculpación, sino también, para evitar incriminar a otros 5ª) Abarca la negativa a proporcionar cualquier información, incluida la documental 6ª) Si el afectado ejerce este derecho, las autoridades no pueden obligarle a desbloquear información 7ª) No puede suponer una presunción de culpabilidad 8ª) El investigador o acusador debe informar de este derecho a la primera oportunidad posible 9ª) Es un derecho renunciabile por el sujeto.<sup>11</sup>

En relación con nuestro Derecho, si comparamos esta línea jurisprudencial de defensa del derecho a la no autoinculpación, con la argumentación contenida en el FJ 10º de la STC 76/1990, parece claro que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos deja, por así decirlo, "a los pies de los caballos" a nuestro Tribunal Constitucional.

No obstante, y a pesar de la condición de España como Estado miembro de la Unión Europea y firmante de la Convención, nuestro Gobierno - sintiéndose, sin duda, amparado por

<sup>9</sup> Ver FROMMEL, ob. cit., pág. 2.152.

<sup>10</sup> DASSESSE, ob. cit., pág. 89.

<sup>11</sup> FROMMEL, ob. cit., pág. 2.195.

## ESTUDIOS

---

nuestra jurisprudencia constitucional - reitera en el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT, que:

“Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracción grave” (art.78).

(Se incluyen aquí, evidentemente, los deberes del sujeto pasivo establecidos en el art. 35 de la LGT no modificado por este proyecto).

De acuerdo con dicha calificación, el art. 83-3º-g) del proyecto, considera sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas:

“La falta de aportación de pruebas y documentos contables o la negativa a su exhibición.”

Para centrar la reflexión sobre el fondo del problema planteado, conviene tener presente que la citada jurisprudencia europea es aplicable en la medida en que se considere afectado el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos y en el caso de los procedimientos tributarios ello se produce, como expresamente señala la sentencia del caso Bendenoun - y lo mismo ocurría en el caso Funke - cuando de los mismos pueda derivar la aplicación de sanciones.

El derecho a permanecer en silencio implica el de no facilitar información sobre la comisión de infracciones tributarias pero no sobre la realización del hecho imponible. En este sentido, tiene razón en principio nuestro Tribunal Constitucional al afirmar que cuando el contribuyente aporta datos o documentación no es ésta una declaración de voluntad en la que admita su culpabilidad; pero no es menos cierto que el poner de manifiesto - aunque sea mediante una simple declaración de conocimiento - la realización de hechos imponibles no declarados en su día o declarados o valorados insuficientemente, aportando además la documentación justificativa de estos hechos, constituye, indefectiblemente, una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas constitutivas de infracción tributaria. Y ello lo reconoce el propio Tribunal Constitucional en el FJ 10º de la sentencia 76/1990 cuando dice que la actividad investigadora “puede conducir, en efecto, a la obtención de elementos probatorios de que el contribuyente ha defraudado al Fisco”.

Esta fatal ambivalencia de los efectos de la información suministrada por el sujeto pasivo constituye, sin duda, el nudo gordiano de la cuestión, que sólo podría deshacerse, a mi juicio, de dos formas: o prohibiendo expresamente la intercomunicabilidad de efectos probatorios entre el procedimiento de gestión tributaria, estrictamente destinado a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria y los procedimientos o procesos penales, o bien, revisando el actual carácter punitivo del procedimiento de regularización tributaria.

El Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico citado anteriormente, pedía prudencia a la hora de aplicar mecánicamente las garantías propias del orden penal a procedimientos distintos como es el de gestión tributaria. También en este caso podríamos compartir plenamente esta opinión, si no fuera porque lo que el Tribunal no dice es que en la expresión “gestión tributaria” y, a través de su integración en el procedimiento de inspección, se incluye en nuestro Derecho un procedimiento sancionador de naturaleza administrativa; es decir, el mismo tipo de procedimiento respecto del cual la STC 18/1981 declaró aplicables los prin-

cipios y garantías del orden penal, por entender que se trata, en definitiva, de un mismo orden: el del "ordenamiento punitivo del Estado."

En efecto, la situación actual en nuestro Derecho - que no modifica la reforma en curso de la LGT - se caracteriza porque unos mismos hechos inevitablemente conectados y, por tanto, ambivalentes en cuanto a su alcance probatorio (la realización del hecho imponible y la conducta infractora que consiste, precisamente, en su ocultación total o parcial), constituyen la base de un **mismo y único procedimiento**. Nos referimos al **procedimiento de regularización de la situación tributaria**, desarrollado por los órganos de la Inspección de los tributos y cuyo resultado final es la determinación de la deuda tributaria del sujeto pasivo que incluye en su importe, junto a la cuota tributaria, los intereses, recargos y sanciones exigibles, tal como dispone el artículo 58-2º de la LGT (tanto en su redacción actual como en el proyecto en curso).

Ante esta situación ya se han alzado en nuestra doctrina voces contra esta configuración de la regularización tributaria.

Así, para ESEVERRI la unidad actual del procedimiento está afectando a tres cuestiones básicas: la aplicación de presunciones, el derecho a no declarar contra sí mismo y el contenido de las actas<sup>12</sup>. Aunque, en el tema que nos ocupa, este autor comparte la tesis de la STC 76/1990 y entiende que "tanto la negativa a colaborar como la incorrecta declaración de datos a la Hacienda Pública puede dar origen a la instrucción de un procedimiento sancionador que será la causa, no de una autoinculpación del obligado tributario, sino de la infracción de su deber de colaboración con el Fisco."<sup>13</sup>

PONT CLEMENTE entiende que dicha unidad se ve afectada por la insuficiente regulación del procedimiento sancionador e incide, sobre todo, en el derecho a guardar silencio. A su juicio, "la mixtificación de los procedimientos de liquidación y sancionador produce como resultado la directa confrontación entre el deber de colaboración que impregna las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente y el derecho a guardar silencio que es una garantía del imputado en materia de Derecho sancionador. No existe una solución a este conflicto si se insiste en mantener ambos procedimientos superpuestos como si en realidad fueran uno solo. No puede predicarse la prevalencia del deber de colaboración sobre el derecho a guardar silencio o de este último sobre el primero. Esto produce necesariamente un callejón sin salida: si el contribuyente se acoge a su derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección se considerará su conducta como resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora con las consecuencias, incluso en el orden sancionador, que ello comporta, amén de abrir la puerta al procedimiento de estimación indirecta; si por el contrario, se entiende que en el conjunto del procedimiento de inspección el deber de colaboración ha de primar sobre el derecho a guardar silencio, se estará obligando al posible sujeto infractor a colaborar en su incriminación, lo cual está vedado por nuestro sistema de garantías constitucionales."<sup>14</sup>

<sup>12</sup> ESEVERRI MARTINEZ, E. "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario" Información Fiscal Lex Nova n.º 2, 1994, pág. 7-ss. y Técnica Tributaria n.º 28, 1995, pág. 73-ss.

<sup>13</sup> ESEVERRI, ob., cit., pág. 12.

<sup>14</sup> PONT CLEMENTE, J. F. "Separación, en vía de comprobación e investigación por la inspección tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador" Técnica Tributaria n.º 27, 1994, pág. 80.

## ESTUDIOS

Para este autor la solución radica en "la estricta separación entre procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador", de modo que "en aquellas cuestiones para las que se solicite la colaboración tributaria de una persona que incidan en el ámbito del juicio sobre la aceptabilidad de su conducta como contribuyente, éste tendrá derecho a no colaborar y, por aplicación del principio constitucional que garantiza este derecho, su conducta abstencionista no podrá tener para él consecuencias ni en el orden liquidatorio, ni en el orden sancionador."<sup>15</sup>

La separación de los procedimientos podría ser, en principio, una solución al problema planteado, pero siempre que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo tuvieran efectos únicamente sobre la liquidación de la deuda tributaria, para lo cual sería necesario establecer que, en el ámbito del procedimiento sancionador, la prueba de los hechos constitutivos de la infracción no pudiera derivar exclusivamente de los datos aportados por el sujeto en la investigación y comprobación con vistas a dicha liquidación.

Otro modo de resolver el conflicto y salir de la actual situación de "criminalización" del Derecho tributario, es el reflexionar, seriamente y sin prejuicios, sobre **la verdadera naturaleza del procedimiento de regularización tributaria**.

En esta línea, BAYONA DE PEROGORDO ha ofrecido recientemente<sup>16</sup> un ejemplo de este tipo de reflexión, al criticar la errónea comprensión del procedimiento administrativo sancionador como manifestación del "ius puniendi" del Estado.

Para este autor, un atento examen de nuestro Derecho demuestra el carácter complementario que dicho procedimiento tiene siempre respecto del desarrollo de la función administrativa principal (en este caso, la función tributaria). Pero, además, la potestad penal y la potestad sancionadora se diferencian, no sólo por los sujetos que la ejercen y por los medios empleados, sino también por el bien jurídico protegido y la finalidad que persiguen. Así, en la primera el bien jurídico protegido es la convivencia social y en la segunda, el objeto mismo de la acción administrativa principal a la que corresponde; la finalidad de la potestad penal es el apartamiento de quienes realizan conductas antisociales y el de la potestad sancionadora el de equiparar la situación jurídica de quien cumple adecuadamente los deberes que impone el desarrollo de la acción administrativa de quienes no los cumplen, dificultando con ello el desarrollo de dicha acción administrativa.

Por todo ello entiende que la naturaleza del procedimiento sancionador no debe ponerse en relación "con ese pretendido poder punitivo del Estado, como hace la doctrina mayoritaria, sino con el procedimiento de regularización de la situación tributaria que, a su vez, se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para dar así cumplimiento a la exigencia constitucional del deber de contribuir". Mediante la regularización, la conducta del contribuyente cumplidor se ve compensada respecto del que no cumple, por una doble vía: la del interés de demora, de resarcimiento para el ente público y la de la sanción que trata de equilibrar su situación en relación con la de los infractores "ya que - concluye este autor - de no ser así, nadie se sentiría inclinado a cumplir tempestivamente sus deberes tributarios."

---

<sup>15</sup> PONT CLEMENTE, ob cit., pág. 80.

<sup>16</sup> BAYONA DE PEROGORDO, J. J. "El procedimiento sancionador" Conferencia pronunciada en el Curso sobre "Evasión y fraude fiscal" UIMP, Santander, 1994.

A partir de este análisis y, en relación con el problema que nos ocupa, se muestra este autor contrario a "una desmesurada ampliación del derecho a no declararse culpable entendiendo que cualquier declaración o la simple aportación documental podría desembocar en el descubrimiento de un ilícito tributario... A nadie se le escapa que la consolidación de estas interpretaciones terminaría por hacer imposible el desarrollo de la función tributaria y con ello, me temo, el propio funcionamiento del Estado ya que, ante la imposibilidad de probar una culpabilidad o con la simple alegación de su derecho a no considerarse culpable, los sujetos pasivos terminarían por negarse a toda colaboración, lo que haría imposible la exigencia del tributo."

Este es, desde luego, el estado de la cuestión y en estas coordenadas debe situarse el debate. Debe plantearse en qué terreno se resuelve la tensión dialéctica existente entre la exigencia de los deberes tributarios y la protección de los derechos humanos. Ciertamente, nuestro ordenamiento jurídico no puede ser insensible a los pronunciamientos del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, pero al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que - a menos que se potencien y mejoren los mecanismos de comprobación por la vía de la gestión tributaria - si se impone el silencio sobre la verdadera riqueza de los contribuyentes en un momento en que interesa, no tanto averiguarla como conseguir determinados objetivos recaudatorios, acabará imponiéndose el control y la vigilancia indirecta, las estimaciones presuntivas y, en definitiva, la negociación entre las partes; todo ello cada vez más alejado de la exigencia de buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra.

Huelga decir, por último, que nuestros legisladores ni siquiera parecen darse por enterados de estos problemas, a tenor del proyecto en curso de reforma de la Ley General Tributaria, que mantiene la actual estructura del procedimiento de inspección y que sólo aporta, como mayor novedad, una reducción generalizada del importe de las sanciones tributarias.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Cfr. artículo 83 del proyecto de ley de modificación parcial de la LGT (BOCG, serie A, de 5 de diciembre de 1995).