

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 6/2012



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Miguel Canuto, Enrique de: Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales: identidad y diferencia en la jurisprudencia

Navarro Faure, Amparo: Los gastos deducibles derivados de la propiedad intelectual e industrial

Piña Garrido, Lilo: ¿Un Consejo Fiscal independiente en España?

Sanz Gadea, Eduardo: Ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales. Reflexiones bajo el Real Decreto-Ley 12/2012 (II)

Suárez Mosquera, Carlos: Novedades legislativas del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 2012 (II)

IMPUESTO SOBRE GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: IDENTIDAD Y DIFERENCIA EN LA JURISPRUDENCIA*

Enrique de Miguel Canuto
Universidad de Valencia

El Tribunal constitucional declara la constitucionalidad del impuesto sobre grandes superficies comerciales, pero no consigue salir airoso de los escollos que el tema plantea, y que ya habían sido señalados en su día por la doctrina.

1. Introducción

¿Es el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales un impuesto extrafiscal?
¿Se superpone al impuesto sobre actividades económicas? ¿Cuál es su exacta naturaleza? ¿Grava una singular capacidad económica?

La norma impugnada es la Ley 16/2000¹ del Parlamento catalán del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales². El motivo de impugnación es la vulneración del artículo 6.3 de la LOFCA según el cual un tributo autonómico no puede someter a gravamen la misma materia imponible que un tributo local, como lo es el impuesto sobre actividades económicas, sin habilitación previa. La pretensión subsidiaria es que el tributo autonómico somete a gravamen la misma materia imponible que el impuesto local sobre bienes inmuebles sin habilitación legal.

Se trata del recurso de inconstitucionalidad presentado por la Presidencia del Gobierno en relación con la ley impositiva que ha sido resuelto, en sentido desestimatorio, por sentencia del Tribunal Constitucional nº 122/2012, de 5 de junio³. El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales grava la actividad comercial al por menor mediante grandes superficies.

En el recurso se examina qué es lo que identifica la naturaleza del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y qué es lo que lo diferencia del impuesto sobre actividades económicas. Circunstancia sobrevenida a valorar es que entre la interposición y la resolución del recurso tuvo lugar la modificación de la LOFCA de

* Este trabajo se realiza en el marco del proyecto de investigación “El control del ordenamiento jurídico español desde la óptica constitucional y comunitaria”, DER 2009-13199 del Ministerio de Ciencia e innovación.

¹ Ley del Parlamento catalán nº 16/2000, de 29 de diciembre (BOE nº 20 de 23 de enero de 2001).

² Puede verse dos valiosos análisis de constitucionalidad en Cors Meya, X.: “Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales (IGEC)”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 263 (2002), págs. 15 y ss. y Casanellas Chuecos, M.: “Reflexiones en torno a la previsible declaración de inconstitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes establecimientos comerciales” en *Noticias de la Unión europea* nº 308 (2010), págs. 27 y ss. Sobre el gravamen en la Comunidad de Asturias, Cordero González, E. M. y Sesma Sánchez, B.: “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales en el Principado de Asturias”, en *Rev. Información fiscal* nº 29 (2005), págs. 13 y ss.

³ STC nº 122/2012, de 5 de junio (BOE nº 159, de 4 de julio).

2009⁴ en que la noción de materia imponible da paso al concepto de hecho imponible como elemento de contraste para apreciar la superposición de impuestos.

2. Objeto gravado

Fase propedeútica del recurso es la definición de la naturaleza del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. ¿El legislador ha puesto su mirada en la actividad comercial o más bien en la titularidad de la superficie? La definición de la naturaleza del impuesto sobre grandes establecimientos tiene un valor director en el recurso porque lo decanta hacia el contraste con el impuesto sobre actividades económicas y desplaza el contraste con el impuesto sobre bienes inmuebles. Esta conclusión alcanza también valor incluso para los recursos contencioso-administrativos pendientes ante el TSJ de Cataluña al pronunciarse de manera vinculante sobre la naturaleza del impuesto.

Pregunta: “Si atendemos a la literalidad de este precepto, el presupuesto previsto por el legislador autonómico, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria, es la utilización de una superficie de venta igual o superior a 2500 metros, con finalidad comercial, que llevan a cabo los establecimientos comerciales individuales, dedicados a la venta al detalle. Pero la redacción dada por el art. 4 del elemento objetivo del hecho imponible, hace dudar de si lo realmente gravado es la titularidad de un inmueble, con unas determinadas dimensiones y destinado a la realización de una actividad comercial, o si, por el contrario, lo es la realización de la propia actividad comercial de venta de productos al por menor en sí misma, cuando ésta se lleve a cabo de forma individual y utilizando grandes superficies de venta”.

Razones: “Las dudas se despejan atendiendo a otros preceptos que vienen a complementar la regulación del hecho imponible, como son la referente al *elemento subjetivo* del hecho imponible, contenida en el art. 6 de la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, el cual establece que contribuyente es «la persona física o jurídica titular del gran establecimiento comercial individual definido en el art. 4»; al art. 2 de la misma ley, donde se expresa que el impuesto grava «la singular *capacidad económica* que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, dado que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y puede generar externalidades negativas en el territorio y el medio ambiente, cuyo coste no asumen»; y la contenida en el art. 5, que se refiere a la relación de aquellos grandes establecimientos comerciales individuales cuya actividad está *exenta* del impuesto, que son los dedicados a la jardinería, venta de vehículos, materiales para la construcción, maquinaria y suministros industriales”.

Conclusión: “Por consiguiente si, como decíamos en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4, el hecho imponible «es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria» y quien realiza el hecho imponible es el titular del gran establecimiento comercial individual y no del inmueble –lo cual asimismo lo distingue del impuesto sobre bienes inmuebles–, la manifestación de capacidad económica gravada es la que concurre en determinados grandes establecimientos comerciales individuales y las exenciones se establecen en función del tipo de productos vendidos, es posible concluir que lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de

⁴ LO nº 3/2009, de 18 de diciembre (BOE nº 305, de 19 de diciembre).

productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio”(FJ nº 5).

Objeto gravado es la realización de la actividad comercial individual al por menor mediante grandes superficies.

3. Simultaneidad de gravámenes

El contraste de los elementos del impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre grandes comercios es el punto de mayor extensión en el texto de la sentencia. La conclusión puede esquematizarse en una relación de *género a especie*. Relación que no permite marcar diferencias de una entidad suficiente.

“Una primera comparación de la regulación del hecho imponible de ambos impuestos permite concluir que nos encontramos ante dos impuestos, uno *general*, que afecta a todo tipo de actividades económicas, por su mero ejercicio, y que grava la riqueza potencial que se pone de manifiesto con el ejercicio de una actividad económica, de cualquier tipo y en cualquier circunstancia, y otro impuesto *específico*, que grava únicamente a determinadas actividades comerciales, las ejercidas por las grandes superficies comerciales individuales, que venden determinados productos, al por menor o al detalle, si bien configurando su actividad de un modo tal que se distinguen del resto de actividades comerciales, no por cuestiones de mera organización interna, sino por su repercusión sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente. Sin embargo estas diferencias entre los hechos imposables de los impuestos examinados no son suficientes para entender superada la prohibición establecida en el art. 6.3 LOFCA” (FJ nº 6).

A continuación vamos a ver que llegado el momento de señalar los elementos diferenciales entre los dos hechos imposables, cuya presencia es necesaria para salvar la constitucionalidad, el Tribunal sigue un método sorprendente que va a los elementos cuantitativos, se remonta al hecho imponible y aterriza en el fin extrafiscal, en su intento de dar solidez a la conexión entre los otros dos factores.

4. Elementos cuantitativos

El primer factor utilizado para marcar la diferencia entre los hechos imposables del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y el impuesto sobre actividades económicas son los elementos cuantitativos de los dos impuestos.

Al comienzo de la argumentación el Tribunal enuncia que los elementos cuantitativos de los dos impuestos son un criterio susceptible de ser utilizado para distinguir sus hechos imposables. Al finalizar la argumentación el Tribunal rubricará que, en conclusión, la comparación de bases imposables una vez puesta en relación con sus hechos imposables aporta criterios distintivos que son suficientes para afirmar que los hechos imposables no son idénticos.

Entrando en materia, el Tribunal reconocerá que en ambos impuestos el parámetro para cuantificar la capacidad es la superficie. Y que el tipo de gravamen en sentido estricto se mide en euros/metro cuadrado de superficie. Sin embargo, el Tribunal enfatiza que los elementos de cómputo de la superficie en uno y otro son distintos. Así la superficie mínima que es excluida y los coeficientes correctores a menos terreno se ocupe, presentes en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales y ausentes en el impuesto sobre actividades económicas.

Análisis crítico: los conceptos no son fungibles. No podemos decir que como las bases impositivas son diferentes entonces los hechos impositivos no son idénticos. La base impositiva no es portadora de los elementos no cuantificables, ni del elemento subjetivo del hecho impositivo. Tampoco es portadora del elemento espacial, ni del elemento temporal del hecho impositivo.

La confusión en torno a los elementos cuantitativos también está presente en el escrito de alegaciones del Letrado del Parlamento, donde, de un lado, se dice que “la tarifa del impuesto sobre actividades económicas no determina el hecho impositivo sino la cuota”, lo cual es correcto, y, por otro lado, se dice que el comercio mixto o integrado en grandes superficies constituye un elemento determinante de la tarifa y de la cuota del impuesto sobre actividades económicas pero no son el hecho impositivo, lo cual es incorrecto.

5. Circunstancia del hecho impositivo

Es llamativo que partiendo de las diferencias cuantitativas a continuación el Tribunal se remonta hacia una circunstancia del hecho impositivo, invirtiendo así el orden lógico presente en la relación entre el hecho impositivo y los elementos de cuantificación. En sentido metafórico, la casa es construida desde el tejado.

“En el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para *calificar el tipo de actividad* gravada, y así identificar los *sujetos pasivos* que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho impositivo, pues sólo el ejercicio de éste determinado tipo de actividad es lo que ha querido gravar el legislador, porque considera que produce un impacto negativo sobre el medio ambiente, el territorio y el comercio tradicional” (FJ nº 7).

Se intenta marcar una diferencia entre hechos impositivos entrando por la puerta de atrás. En el fundamento jurídico precedente se ha sostenido que la especificidad del impuesto sobre grandes superficies frente a la genericidad del impuesto sobre actividades económicas no es suficiente para superar la interdicción de superposición de hechos impositivos de tributos autonómicos y de los tributos locales. Ahora la argumentación sigue el camino contrario.

6. Finalidad extrafiscal

El tercer factor que es puesto en juego por el Tribunal para marcar las diferencias entre los hechos impositivos es la finalidad extrafiscal del gravamen autonómico, factor que pretende dar cobertura y expresión a los otros dos factores en el camino de la diferenciación entre hechos impositivos.

El Abogado del Estado había apreciado la ausencia de un fin extrafiscal en el hecho impositivo del impuesto: la referencia al impacto sobre el ambiente territorio o comercio no tiene eficacia en relación con el hecho impositivo porque ninguna regla considera esas circunstancias en el hecho impositivo, a lo que había añadido que tampoco se gravan otras instalaciones comerciales que puedan producir ese impacto.

En sentido contrario, el Letrado del Parlamento autónomo afirmará el carácter extrafiscal del impuesto, señalando que la presión fiscal que genera el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales se modula en función de variables que configuran las posibles externalidades negativas que la implantación de los grandes establecimientos comerciales producen en el ambiente, territorio y comercio.

El Tribunal se inclinará hacia la postura de la Comunidad impositora: “En definitiva, es dicho *impacto negativo* derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar al legislador autonómico con el pago de un impuesto, independientemente de la cuantía de los beneficios que pueda obtener, es decir, prescindiendo en la cuantificación del tributo del beneficio que obtenga por la realización de esta concreta actividad empresarial, sirviendo la recaudación del propio tributo para *compensar* «el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales» y atender a «las necesidades de modernización y fomento de comercio integrado en trama urbana», según consta en la exposición de motivos de la ley, razón por la cual el art. 3 de la misma *afecta* el producto de dicha recaudación al «fomento de medidas para la modernización del comercio urbano» y al «desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales» (FJ nº 7).

La conclusión que es extraída es la siguiente:

“que el tributo tiene, aunque sea parcialmente, una finalidad extrafiscal, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles” (FJ nº 7).

Sin embargo, en el fundamento precedente el Tribunal había dicho que la repercusión de la actividad comercial de las grandes superficies sobre el consumo, la ordenación del territorio y el medio ambiente no marcaba una diferencia suficiente entre los dos hechos imponibles. Llama la atención además, que la conclusión envuelva al impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre el que no se ha hecho ningún análisis previo en la sentencia.

SEGUNDA PARTE: DOCTRINAS PREVIAS

Examinamos a continuación las doctrinas de carácter general previamente elaboradas por el Tribunal constitucional que son empleadas en la sentencia como base o puntos de partida para desenvolver la concreta argumentación del caso.

7. Nominalismo y realismo en el hecho imponible

Es la estructura y configuración más allá de la sola atención a la denominación lo que define la naturaleza de las categorías en el Derecho.

“Responder estas cuestiones requiere, en primer lugar, tener en cuenta que este Tribunal Constitucional en otras ocasiones ha afirmado que el argumento decisivo para llevar a cabo el análisis constitucional de una norma no puede hacerse depender de los términos que el legislador, a su discreción, haya utilizado, ya que «las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas». Por ello no es posible afirmar si existe una coincidencia de hechos imponibles de dos impuestos tan sólo porque su definición sea o no gramaticalmente idéntica, ya que será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imponibles de ambos impuestos” (FJ nº 4).

La consecuencia que es extraída deriva en un *análisis holístico* del hecho imponible que toma en consideración el sujeto pasivo, la base imponible, los supuestos de exención, los supuestos de no sujeción y la capacidad económica que es gravada.

“Asimismo, para analizar la regulación del hecho imponible, hemos de tomar en consideración no sólo el precepto que el legislador ha dedicado nominalmente a regular este elemento, sino abarcar también los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los *sujetos pasivos*, que constituyen el aspecto subjetivo del tributo, la *base imponible*, que representa la cuantificación del hecho imponible, la *capacidad económica* gravada, dado que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y ATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 5) o los supuestos de *no sujeción y exención*. Así lo hemos hecho en otras ocasiones con motivo del examen del cumplimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, ya que cuando la regulación del hecho imponible resulta escasa o poco clarificadora sólo es posible controlar si una ley regula suficientemente el hecho imponible atendiendo a la regulación de otros elementos del tributo que encuentren una conexión con el mismo [SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 d); y 73/2011 de 19 de mayo, FJ 5]. En definitiva, nuestro análisis sobre la coincidencia de hechos imposables podrá no ceñirse estrictamente a la definición del hecho imponible que realiza el legislador sino ampliarse a otros preceptos legales cuando sea necesario para controlar el cumplimiento del art. 6.3 LOFCA” (FJ nº 4).

Con todo hay que advertir que el método holístico de análisis del hecho imponible está llamado de suyo a naufragar si no se sigue en su desarrollo el hilo conductor trazado por la capacidad económica que es gravada en el impuesto.

8. Finalidad básica

Respecto al fin extrafiscal, en primer lugar, se recuerda, una vez más, la admisibilidad para las Comunidades autónomas del empleo del tributo al servicio de *Políticas sectoriales* al margen de la Política recaudatoria.

“Finalmente, en lo que se refiere a la alegada finalidad extrafiscal del tributo, desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, dijimos que «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter» [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. El tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria, de modo que el legislador puede «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4)”.

En segundo lugar, se señala la necesidad de identificación de la *finalidad básica* para poder distinguir entre dos hechos imposables semejantes.

“Partiendo de esta doctrina, otro de los criterios que podría ser útil para distinguir los hechos imposables de dos impuestos es si su finalidad es *básicamente* fiscal o extrafiscal, pues a diferencia del tributo con finalidad fiscal o recaudatoria, en el tributo primordialmente extrafiscal «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13), no es el mero gravamen de una manifestación de riqueza, de capacidad económica exteriorizada, sino coadyuvar a *disuadir* a los sujetos pasivos de

la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o *incentivar* una determinada actuación. Ahora bien, ni la mera declaración de intenciones sobre la finalidad de un tributo es suficiente para salvar el obstáculo del art. 6.3 LOFCA, ni tampoco basta, a los efectos de distinguir sus hechos imponibles, con incorporar a un impuesto primordialmente fiscal una finalidad extrafiscal adicional. La finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la *estructura del impuesto* y plasmarse en su hecho imponible, y no será suficiente para considerar que un tributo es primordialmente extrafiscal, y diferenciarlo de otro básicamente fiscal, con introducir en sus elementos coyunturales o accesorios, como son, por ejemplo, los beneficios fiscales, ciertas finalidades de estímulo o incentivo a determinadas conductas. (FJ nº 4).

En el momento clave del recurso la finalidad extrafiscal es introducida de manera más bien tibia. Se dirá que la finalidad extrafiscal tiene carácter *parcial*. No desvelará el Tribunal si, a su juicio, es o no una finalidad básica en el impuesto.

“De cuanto acabamos de señalar se desprende, además y finalmente, que el tributo tiene, aunque sea *parcialmente*, una finalidad extrafiscal, lo que no puede dejar de tenerse en cuenta a la hora de establecer sus diferencias, tanto con el impuesto de actividades económicas como con el impuesto sobre bienes inmuebles” (FJ nº 7).

9. De la materia imponible al hecho imponible

La reforma de la LOFCA en 2.009 supone el *paso* de la noción de materia imponible a la más restringida noción de hecho imponible como elemento a contrastar para definir si existe o no superposición entre el tributo autonómico y el tributo local.

“Precisamente la intención del legislador orgánico cuando ha dado nueva redacción al art. 6.3 LOFCA ha sido, como se colige del apartado V del preámbulo de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, *asimilar* los límites establecidos en estos dos preceptos, pues dice que la reforma ha pretendido «clarificar también los límites para la creación de tributos propios por las Comunidades Autónomas» y «[p]ara ello y con el fin de reducir la conflictividad, se modifica el artículo sexto de la LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales». Este precepto fue aprobado sin debate ni enmiendas, dado que el proyecto de la Ley Orgánica respetó los términos en los que se había pronunciado el Consejo de Política Fiscal y Financiera, en cuyo seno se adoptó el punto 4.4.9. del acuerdo 6/2009, de 15 de julio, para la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, cuyo contenido fue el siguiente: «Aunque los tributos propios no forman parte del Sistema de Financiación, para mayor seguridad jurídica sobre las reglas de incompatibilidad con los tributos del Estado y de las EE.LL, se propone revisar los límites actualmente existentes en la LOFCA para la creación de los tributos propios por las CC.AA. lo que también podría *ampliar* el espacio fiscal de las CC.AA». «Para ello y para evitar los habituales conflictos constitucionales actuales, se acuerda revisar el art. 6.3 LOFCA para que las reglas de incompatibilidad se refieran al “hecho imponible” y no a la “materia imponible”, con lo que habría un espacio fiscal autonómico más claro en relación con los tributos locales, con una delimitación similar a la que existe en relación con los tributos estatales». «En cualquier caso, es necesario mantener algún parámetro de coordinación general, como limitar los tributos que afecten a la unidad de mercado» (FJ nº 3).

La jurisprudencia constitucional ya había delimitado y aplicado la *distinción* a sucesivos casos presentados a su resolución ante el Tribunal. Este criterio distintivo había sido recibido también por la jurisdicción ordinaria o infraconstitucional.

“Ya desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, abordamos el contenido del art. 6.2 LOFCA, y entonces comenzábamos diciendo que no procedía identificar los conceptos de materia imponible y hecho imponible, porque ello conduciría a «una interpretación extensiva del art. 6.2 LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene». A este respecto, señalamos también que «el hecho imponible es un concepto estrictamente *jurídico* que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; y 186/1993, de 7 de junio, FJ 4), es decir, es el acto o presupuesto previsto por la Ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria. Por el contrario, “por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo *fáctico*”. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas *circunstancias* que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. En suma, al “hecho imponible” –creación normativa– le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto.”(FJ nº 3).

En la actualidad el análisis debe centrarse en la noción de hecho imponible. Como hemos visto, paradójicamente, el Tribunal acabará confundiendo la base imponible con el hecho imponible. La base expresa y cuantifica el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto.

“Aplicando esta doctrina al vigente art. 6.3 LOFCA es posible afirmar, como hacíamos entonces, que este precepto no tiene por objeto impedir que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por los tributos locales, sino que prohíbe, en sus propios términos, la duplicidad de hechos imposables, estrictamente, es decir, que «la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base» (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4), lo cual provoca la necesidad de analizar el modo en que el legislador articula, en cada caso, el hecho imponible. En definitiva, para determinar si se ha producido esa duplicidad de hechos imposables prohibida en el art. 6.3 LOFCA, al ser éste un concepto estrictamente jurídico, será necesario partir de la *redacción* que los legisladores autonómico y estatal ha dado al hecho imponible de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales y sobre actividades económicas, por ser los impuestos que ahora ocupan nuestra atención” (FJ nº 3).

Es metodológicamente anómalo que el Derecho establezca una distinción entre dos conceptos de una norma atribuyendo a uno carácter jurídico y a otro semejante a él carácter fáctico. Atribuir carácter fáctico a una noción jurídica pone a esa noción en el camino de su caída.

Por otra parte, respecto al hecho imponible el Tribunal adoptará una metodología holística para su examen, que consiste en analizar los restantes elementos sustantivos del tributo conectados con o a que se conecta el hecho imponible del impuesto.

Por último, vamos a abordar dos cuestiones en las que hubiera sido deseable una mayor elaboración por parte del Tribunal.

10. Interrogante sobre la singularidad de la capacidad

El Letrado del Parlamento autonómico dice que el impuesto grava a sujetos en que se pone de manifiesto una *singular* capacidad económica, directamente vinculada a la circunstancia de la utilización de las grandes superficies, no solo porque la ocupación de grandes extensiones denota por ella misma una capacidad económica, sino también porque facilita a los titulares un aumento notorio del volumen de operaciones y por tanto la adquisición de una posición dominante en el sector.

El Letrado enuncia las causas de esa capacidad económica, pero no precisa cuál es su singularidad. La ubicación de cada impuesto en el sistema tributario exige precisar que es lo propio de cada uno en el ámbito matricial de la capacidad económica, pues los elementos componentes del sistema no deben entorpecerse unos a otros.

Si se está haciendo referencia a la consideración de las economías de escala, estas no se mueven en el campo de la capacidad económica propiamente dicha, sino en el campo de la capacidad contributiva en los impuestos sobre la renta. Más bien en tal caso el razonamiento conduciría hacia justificar una estructura progresiva del gravamen sobre los beneficios.

En segundo lugar, hay que preguntarse si esa argumentación sobre la capacidad es compatible con la argumentación del Letrado del Gobierno autónomo, según la cual el objeto gravado es el beneficio impropio del que gozan los grandes establecimientos comerciales, por la existencia de costes no internalizados generados por su incidencia en el medio ambiente y en el urbanismo y por los costes sociales que provoca la desestructuración del pequeño comercio urbano. Para este Letrado sería el beneficio impropio de externalidades no asumidas (*deseconomías*) y no los beneficios de la posición dominante en el mercado, lo que está siendo gravado.

La confusión acerca de la capacidad económica que es gravada aumenta por las menciones que la sentencia efectúa a los *índices de riqueza* implicados. Se dice que “en el impuesto sobre actividades económicas la superficie constituye un elemento fijo que elige el legislador como *índice de riqueza* en relación con este concreto sector económico” y que “en el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero *índice de riqueza*, utilizado para cuantificar el tributo “(FJ nº 7). Ahora bien, los índices de riqueza son manifestaciones de capacidad económica que son gravadas por el impuesto. Índices directos son la renta y el patrimonio e índices indirectos la transferencia de bienes y el gasto de renta. El uso de la expresión índice de riqueza fuera del campo semántico que le es propio, que es la teoría de la capacidad económica, supone un desperdicio de energías desde el punto de vista de la misión constitucional de esclarecer qué capacidad económica es la gravada.

11. Aplicación del *ius superveniens*

La sentencia constitucional nº 122/2012 relativa al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales efectúa dos aplicaciones de la doctrina del *ius superveniens* sin enunciar no ya el fundamento sino ni siquiera el contenido de tal doctrina jurisprudencial.

Una aplicación consiste en resolver el recurso de inconstitucionalidad empleando como canon de constitucionalidad la interdicción de duplicidad de hechos imposables entre un tributo autonómico y un tributo local introducida por LO de 2009 tratándose como se trata de un recurso planteado en el año 2001 contra una Ley aprobada en el año 2000.

La segunda aplicación de tal doctrina consiste en la afirmación, aun intrascendente para el caso, de que esta Ley autonómica nº 16/2000 representa el ejercicio de las competencias de la Comunidad autónoma recogidas en su Estatuto de autonomía aprobado en el 2006 (FJ nº 1).

Una ley ordinaria es contrastada o relacionada con dos leyes orgánicas integrantes del bloque de la constitucionalidad sobrevenidamente compuesto una vez ha pasado más de un quinquenio desde que la ley ordinaria fue aprobada y entró en vigor.

La doctrina del *ius superveniens* conduce a la aplicación de la norma constitucional vigente y el bloque de la constitucionalidad vigentes en el momento de dictarse la sentencia constitucional, aun cuando la regla constitucional o el bloque de la constitucionalidad tuviera una distinta composición en el momento de la aprobación de la norma cuestionada⁵.

Una inicial inconstitucionalidad puede resultar enervada y una constitucionalidad inicial puede resultar disuelta con base en esta doctrina del *ius superveniens* si posteriormente se produce un cambio en la composición de la normativa constitucional o en el bloque de la constitucionalidad.

La norma constitucional y el bloque de la constitucionalidad postreros alcanzan así una eficacia retroactiva no prevista en norma alguna, a paradójico contraste con aquellas sentencias constitucionales a las que se atribuye eficacia prospectiva pese a que la normativa vigente postula la nulidad de la norma cuestionada, y por tanto, la retroactividad del pronunciamiento .

La doctrina del *ius superveniens* en mi opinión conduce a nihilizar el significado de la norma y bloque constitucionales vigentes en el momento de producirse el acto impugnado. Esa doctrina es contraria al principio constitucional de seguridad jurídica, porque en el momento de producción del acto impugnado genera una incertidumbre insuperable acerca de cuál será el contenido futuro de la norma constitucional o bloque de la constitucionalidad aplicable conforme a tal doctrina.

⁵ STC nº 87/1885, de 16 de julio, FJ nº 8; STC nº 179/1998, de 16 de septiembre, FJ nº 2; STC nº 134/2011, de 20 de julio, FJ 2; STC nº157/2011, de 18 de octubre, FJ nº 3 y STC nº 120/2012, de 5 de junio, FJ nº2.

LOS GASTOS DEDUCIBLES DERIVADOS DE LA PROPIEDAD INTELLECTUAL E INDUSTRIAL*

Amparo Navarro Faure
Universidad de Alicante

1. Introducción

El fomento por parte de los Estados de las actividades de Investigación, desarrollo e innovación tecnológica es una constante en las políticas científicas y económicas de todos los Estados modernos. Del mismo modo, en la sociedad hay una dicotomía entre el acceso al conocimiento libre propiciado por las nuevas tecnologías, y la protección por parte del ordenamiento jurídico de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial, en cuanto derechos de contenido económico susceptibles de generar renta y de ser gravados por los distintos Estados, haciendo revertir a la propia sociedad la inversión realizada en el fomento de la investigación. Se puede considerar que hoy en día la investigación es una de las necesidades que debe satisfacer el sector público, y no sólo a través de la formación de investigadores y de la asignación de recursos a centros públicos de investigación, sino fomentando la investigación realizada desde el sector privado.

Hace algunos años puse de manifiesto que el tratamiento doctrinal y legislativo de la Propiedad Industrial e intelectual en el ámbito del Derecho tributario no había sido abundante, por no decir escaso y en ocasiones nulo¹. Entre las razones que contribuyeron a este descuido pueden señalarse las siguientes: en primer lugar, el protagonismo que en su regulación y estudio han tenido otras disciplinas jurídicas, básicamente las de Derecho privado; y 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 la propiedad intelectual e industrial aparece presidido por el análisis previo de su afectación o no a una actividad empresarial. En efecto, cuando la propiedad intelectual e 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.

Así pues, al no tener la tributación de los derechos de la propiedad intelectual e industrial un régimen especial de tributación, su estudio se debe realizar a través del análisis de todo

* Comunicación presentada a las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II. La Tributación de los activos intangibles. Santiago de Compostela. 2012.

¹ Vid. Navarro Faure, A.: "Régimen jurídico-tributario de las patentes y marcas", *Revista Técnica Tributaria*, nº 30, 1995, págs. 61 y ss. "El Régimen jurídico-tributario de la propiedad industrial en España", *Revista Técnica Tributaria*, nº 58, 2002.

el sistema tributario. En efecto, el punto de partida de esta comunicación es que al Derecho tributario le interesa la propiedad intelectual e 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 grabadas por los impuestos, pero que también es susceptible de generar gastos que deben tener un tratamiento específico si se quiere fomentar la propiedad intelectual e industrial.

Además, hay que tener en cuenta que en las relaciones jurídicas internacionales cuyo objeto es la propiedad intelectual e industrial, es frecuente que se produzcan situaciones de doble imposición internacional que pueden ser solucionadas a través de los Convenios de Doble Imposición suscritos por los Estados. Del mismo modo, el interés de los Estados en fomentar la investigación y la transferencia de tecnología ha influido en la política fiscal en materia de incentivos a las actividades empresariales de I+D+i. La trascendencia práctica del tema analizado se pone de relieve, asimismo, al advertir el cambio de posición operado por el Estado español en materia de cánones, al hilo de la última reforma del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. En contraste con la tradicional política tributaria mantenida hasta la fecha, en virtud de la cual España se reservaba el derecho a gravar los cánones obtenidos en su territorio, la supresión en julio de 2010 de la reserva española al artículo 12 del Convenio Modelo supone un giro de notable relevancia en esta sede, en la medida en que nuestro país se alinea ya con el criterio defendido por la OCDE relativo a la tributación de los cánones en el Estado de residencia.

De esta manera, España se convierte a nivel convencional en un Estado exportador de tecnología, abandonando definitivamente su condición de importador, sin perjuicio de los convenios de doble imposición suscritos con anterioridad en los que, en su mayoría, se recoge la citada reserva al artículo 12. Se abre, por tanto, una nueva etapa en la tributación de los cánones en la órbita internacional.²

²En los comentarios al artículo 12 del *Modelo de Convenio*, se establece que el término canon “se refiere a bienes o derechos que formen parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, los elementos de la propiedad intelectual especificados en el texto, así como a informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico. La definición se aplica a las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de uno de los derechos anteriormente mencionados, tanto si ha sido o no inscrito en un registro público, como si es o no susceptible de inscripción. La definición comprende tanto los pagos realizados en ejecución de un contrato de cesión de patentes como las cantidades que una persona resulte obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo de la misma”.

El Convenio Modelo, en el artículo 12 establece 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 hasta 2010, 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.

A este respecto, sin embargo, hay que tener en cuenta también la *Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros*. Según el artículo 1 de la citada Directiva “Los pagos procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un estado miembro”. No obstante, la citada Directiva ha otorgado a España un periodo transitorio (de 10 años desde 2005) que cubra su plan de refuerzo del potencial tecnológico español, durante el cual puede no aplicar las disposiciones del artículo 1 de la Directiva.

La crisis económica actual en Europa ha propiciado un cierto consenso en la sociedad sobre el cambio hacia un nuevo modelo productivo basado en la formación, investigación y transmisión de conocimiento. Por ello, en el camino hacia una economía basada en la formación y la investigación es aconsejable un estudio de los instrumentos que desde una perspectiva jurídico-tributaria puedan coadyuvar a este cambio.

Y en ese sentido, es importante analizar no sólo las deducciones que se pueden establecer en las cuotas de los impuestos por inversiones en I+D+i sino el tratamiento que como gasto deducible pueden obtener los activos intangibles y la modificación que a este respecto se ha producido tras la asunción en el marco comunitario de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

2. Los activos intangibles como fuente de renta empresarial

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.

En España, las normas del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS RDLeg. 4/2004 de 5 de marzo) por las que se regula la determinación de la base imponible, son las aplicables también para la determinación, en estimación directa, de los rendimientos de las actividades económicas en el IRPF, y por lo tanto a las que hay que remitirse cuando los rendimientos obtenidos por una persona física, y derivados de la propiedad industrial, tienen esta naturaleza.

Los rendimientos derivados de la propiedad intelectual e industrial obtenidos por una persona física pueden ser calificados de tres formas:

- 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 del trabajo si los obtuvieran sus autores o inventores mediante la cesión de su explotación a terceros;
- c) Rendimientos de actividades económicas si los propios autores o terceros incorporan sus derechos al desarrollo de una explotación económica.

La Ley del IRPF, distingue entre la base imponible general y la base imponible del ahorro. La base imponible del ahorro está integrada por los rendimientos de capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 (lo cual excluye a los procedentes de la propiedad intelectual e industrial que están recogidos en el apartado 4 del citado precepto) y las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elemento patrimoniales. Esta base imponible del ahorro tributa a un tipo de gravamen del 19 por 100 para una base liquidable hasta 6.000 euros y al 21 por 100 desde 6.001 euros en adelante, mientras que la base imponible general tributa a la escala de gravamen general del impuesto. Esto quiere decir, que mientras que los rendimientos de la propiedad intelectual e industrial sea cual sea su calificación van a

tributar al tipo progresivo general, las ganancias patrimoniales derivadas de su transmisión tributarán al 19 por 100 o 21 por 100 según su cuantía.

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.

De tal manera que el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades español, y la propia estructura del impuesto, parte del resultado contable de la sociedad, ajustando el mismo a las reglas específicas y criterios de valoración contenidos en la ley del Impuesto sobre Sociedades. De tal manera que la renta de las sociedades es un concepto sintético en el que siguiendo el resultado contable todos los ingresos se compensan con todos los gastos.³

Pues bien, los ingresos y gastos a los que puede dar lugar la propiedad industrial en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades son los siguientes: 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 figurarán en el haber de la cuenta de resultados por su importe neto, sin adición del IVA, ya que este impuesto está destinado a compensarse con el IVA soportado por la entidad.

Y el otro tipo de ingresos que son los 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.

Entre estos ingresos cabe destacar: primero, los ingresos que se perciban (cánones) por la cesión del uso de inmobilizaciones inmateriales propiedad de la entidad, tales como patentes, marcas y otras manifestaciones de la propiedad intelectual o industrial y

³La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante Ley 16/2007) introdujo una importante reforma en el Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas, para adaptar el Derecho contable español al proceso de armonización contable europeo, que a través del Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, asumió las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Precisamente por el sistema de interdependencia entre las normas contables y tributarias en las que se basa la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la Disposición adicional octava de la citada ley, reformó algunos preceptos del TRLIS como consecuencia de la reforma contable. La reforma contable y fiscal introducida por la Ley 16/2007, entró en vigor el 1 de enero de 2008, y se aplica respecto de los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha. En desarrollo de la citada Ley ha sido aprobado el nuevo Plan General de Contabilidad por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas, por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. A la adecuación a la nueva normativa contable responde también las modificaciones introducidas en el TRLIS por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre.

segundo, los ingresos derivados de contratos de franquicia, en virtud de los cuales una entidad cede a otra el derecho de uso del nombre, marca y determinados servicios comunes.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, añadió en la Ley del Impuesto sobre Sociedades un nuevo artículo (art. 23) en el que se establece la reducción en un 50 por 100 de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles y que en mi opinión puede convertirse en un buen incentivo a la inversión en estos derechos.

En efecto, según el citado precepto, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 50 por 100 de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión.
- b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal.
- d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- e) Que la entidad disponga de los registros contable necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

La reducción no se aplicará a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.

Según la Ley, en ningún caso darán derecho a reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho activo distinto de los señalados anteriormente.

3. Los activos intangibles como fuente de gastos deducibles

En el ámbito de los gastos deducibles a que puede dar lugar la propiedad industrial, habrá 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.
 - 1) La amortización y pérdidas por deterioro

Entre las partidas deducibles de los ingresos para hallar la renta neta de la sociedad, se encuentra la amortización del inmovilizado material e intangible de la empresa. Las pérdidas por deterioro son un concepto contable que refleja las pérdidas de valor de un elemento de activo que pueden ser reversibles (provisiones de activo según el Plan General de Contabilidad español, anterior a la armonización europea en materia contable), y las provisiones se definen como gastos o deudas actuales o ciertas surgidas de sucesos pasados al cierre del ejercicio, pero que está indeterminado en ese momento su importe exacto o la fecha exacta en que se producirá (provisiones para riesgos y gastos). Al igual que ocurría con las amortizaciones, estos gastos serán deducibles fiscalmente si están contabilizados e imputados temporalmente según el criterio del devengo.

La reforma contable producida a través de la Ley 16/2007 para adaptar nuestra legislación contable al modelo de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) ha tenido como una de sus consecuencias fiscales una aproximación entre la normativa contable y fiscal en materia de provisiones, ya que las nuevas NIIF son mucho más restrictivas en esta materia, por lo que los riesgos previsibles y pérdidas eventuales no serán objeto de cobertura a través de provisiones, y tratándose de gastos o deudas probables, solamente se podrá constituir una provisión cuando tales deudas tengan su origen en un suceso pasado y sea mayor la probabilidad de existencia de la obligación que de lo contrario.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece reglas específicas respecto a las normas contables para la cuantificación y deducibilidad de los gastos en concepto de amortización de los bienes integrantes del inmovilizado de las empresas. La ley establece normas generales para la cuantificación de estos gastos, aplicables a todo el inmovilizado de la empresa, sea material o intangible y normas específicas para los gastos de Investigación y Desarrollo, Fondo de comercio, derechos de traspaso, arrendamiento por opción de compra, y con carácter residual, una norma aplicable a todo el inmovilizado inmaterial.

El inmovilizado inmaterial está constituido por los elementos patrimoniales intangibles, susceptibles de valoración económica, que se hayan adquirido mediante contraprestación, y que se contabilicen como tales en el activo de la empresa. Se valoran por su precio de adquisición o coste de producción.

Las especialidades en materia de amortizaciones para estos activos son las siguientes:

Gastos de I+D (Investigación y Desarrollo).

Los gastos en que incurre una entidad en I+D por regla general son gastos del ejercicio, pero la entidad también puede optar por registrarlos como activos en el inmovilizado inmaterial de la empresa si se cumplen básicamente dos requisitos: a) individualización de los proyectos de investigación y su coste, y b) existencia de motivos fundados del éxito técnico de la investigación y de su rentabilidad económico-comercial.

En el caso de que se opte por activar los gastos de I+D, la Ley del Impuesto sobre Sociedades concede libertad de amortización tanto para los gastos de I+D como para los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de esta naturaleza. En cuanto a los edificios,

en la parte en que se hallen afectos a actividades de I+D, se permite su amortización en un periodo de diez años por partes iguales

Inmovilizado intangible con vida útil definida. Será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, con dos requisitos: que se hayan adquirido a título oneroso, y que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Si se prueba que la vida útil es inferior a diez años, el límite anual máximo se calcula atendiendo a la duración de su vida útil. Cuando no se cumplan los requisitos, las dotaciones serán deducibles si se prueba que responden a una depreciación irreversible de los citados elementos

La deducibilidad del Fondo de comercio y del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, lo incluye la ley, tras la última reforma, en el artículo 12 relativo a las pérdidas por deterioro

Pérdida por depreciación del Fondo de Comercio.

Es deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite de la veinteava parte de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se haya adquirido a título oneroso.
- Que la entidad adquirente y transmitente no forme parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.
- Que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poder dotarse dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Esta deducción no está condicionada a su imputación contable. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

Pérdida por depreciación del inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

Será deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, siempre que cumpla dos requisitos: que se haya adquirido a título oneroso y que la entidad adquirente y transmitente no forme parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Esta deducción no está condicionada a su registro contable.

Se considera que un inmovilizado intangible tiene vida útil indefinida cuando no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que genere rendimientos. Estos intangibles no se amortizan contablemente

2) Tributos: las tasas

Las tasas en materia de propiedad industrial tienen su origen en España en la Ley de Reforma del Sistema tributario de 11 de junio de 1964, que recogía alguno de los conceptos gravados por la 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. El Registro de la Propiedad Industrial se denomina a partir de la ley 21/1992 Oficina Española de Patentes y Marcas, de tal modo que las referencias de la ley de 1975 al Registro de la Propiedad Industrial se entienden ahora referidas a la OEPM. Actualmente las tasas en materia de propiedad industrial se rigen por lo dispuesto en los artículos 160 a 162 de la Ley de Patentes; la ley 17/2001, de marcas y la Ley 17/1975, de 2 de mayo, actualizando su importe por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Sin embargo, hay que tener en cuenta que algunas de las prestaciones contenidas en la ley de 1975, así como los precios públicos autorizados en la Orden Ministerial de 22 de septiembre de 1995 y luego legalizados a través del Real Decreto-ley 2/1996, se encuentran ahora derogados y sustituidos por la ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen legal de las Tasas estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público.⁴

Dentro de este elenco de tasas podemos distinguir aquellas que deben satisfacerse por la protección que la inscripción en este registro ofrece al derecho de la propiedad industrial, y aquellas otras que se satisfacen por la prestación de determinados servicios adicionales que la Oficina puede prestar. Estas últimas son las reguladas por la Ley 25/1998.

En efecto, la inscripción del derecho de la propiedad industrial genera el devengo de una Tasa de inscripción. Además han de pagarse tasas anuales, en el caso de las patentes, y tasas quinquenales en el caso de las marcas. Ambas prestaciones son las que más nos interesan, desde el punto de vista de su deducibilidad en la tributación de la renta empresarial.

Junto a estas tasas, que son las recogidas en las respectivas leyes de patentes y marcas, el artículo 26 de la Ley 25/1998 regula la Tasa por prestación de servicios y actividades de la Oficina Española de Patentes y Marcas.

El hecho imponible de esta tasa está constituido por la reproducción de documentos integrados en fondos documentales de la Oficina Española de Patentes y Marcas, por las búsquedas retrospectivas y la difusión selectiva de datos integrados en bases de datos, realizadas por la Oficina Española de Patentes y Marcas, así como por la prestación de servicios documentales para información tecnológica.

Se establecen como supuestos no gravados, la entrega por la Oficina Española, en calidad de distribuidor, de productos producidos por la Oficina Europea de Patentes, la Organización mundial de la Propiedad intelectual u otras organizaciones internacionales, fijándose los precios de distribución de los productos y la compensación a percibir por la Oficina Española en los acuerdos de distribución; tampoco se sujetan a la tasa las entregas por empresas especializadas, de datos integrados en las bases de datos de la Oficina española, sin perjuicio de los derechos que corresponda percibir a la Oficina. Se determina también una bonificación del 30 por 100 del importe de las tasas para las entidades que contribuyan a la difusión de productos o servicios de la Oficina Española de Patentes y Marcas, previo acuerdo.

⁴ Sobre la evolución de estas tasas en materia de propiedad industrial, *Vid.* López Espadafor, C. M.: *Régimen fiscal de la propiedad industrial*, Tirant lo Blanch, 1998.

Con respecto a las contenidas en las leyes de patentes y marcas, el hecho imponible de la tasa está constituido por el otorgamiento de las autorizaciones, realización de las inscripciones y registros en materia de propiedad industrial.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades no menciona, como hacía la anterior ley, el gasto por tributos, salvo en lo que se refiere al propio Impuesto sobre Sociedades al que considera no deducible. Por lo tanto habrá que remitirse a los criterios contables a efectos de su deducibilidad.

No plantea ningún problema su deducibilidad, si bien se puede tener en cuenta el distinto tratamiento en cuanto a su imputación temporal que puede tener 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).

En efecto, la tasa devengada por la inscripción de la patente o la marca que otorga el derecho a la misma, ya que éste se obtiene por la inscripción, se debería incorporar al valor de adquisición del derecho, lo que permitirá ir deduciéndola por la vía de la amortización.

Distinto régimen se debe atribuir a las tasas periódicas que se satisfacen al registro, por el mantenimiento en vigor de estos derechos, las cuales seguirán el criterio general del devengo en cuanto a la deducibilidad de los gastos del ejercicio. 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. En este caso se podría periodificar el gasto a lo largo de los cinco años.

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 aquella que los satisface. Los alquileres o cánones los definía el artículo 113 del anterior 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."

La ley y el reglamento actual no mencionan estos gastos, remitiendo también aquí a las normas contables. Dentro del gasto contable de "Servicios exteriores" tendrá el concepto de canon los rendimientos obtenidos o los gastos derivados de la

contraprestación por el derecho de uso o la cesión de uso de inmobilizaciones inmatrimoniales propiedad de terceros, tales como las patentes, marcas y otras manifestaciones de la propiedad industrial o intelectual. 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, Albiñana⁵ 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 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 dividendo.

4. Conclusiones

El descuido doctrinal y legislativo en materia tributaria de los derechos de la propiedad industrial e intelectual, es más acusado en el caso de la propiedad intelectual, por varios motivos. En primer lugar, porque no se otorga un tratamiento diferenciado a ambos tipos de derechos, cuando en mi opinión su régimen jurídico sustantivo es diferente. Pero sobre todo, y en segundo lugar, porque muchos de los incentivos que se otorgan a las actividades de investigación y desarrollo y que pueden materializarse en derechos de la propiedad industrial, no se conceden a las actividades que pueden generar derechos de la propiedad intelectual y a estos derechos mismos.

No obstante, existe un tratamiento más favorable a la renta empresarial derivada de los derechos de la propiedad industrial e intelectual, que a la renta que, derivada también de estos derechos, sea calificada como rendimientos del capital mobiliario en el IRPF. Es evidente, que un régimen de tributación favorable al estímulo de estos derechos debe tener en cuenta la calificación de los mismos, con sus especialidades, como el régimen de los gastos deducibles, sobre todo las inversiones previas a su obtención. En este sentido, parece necesario un régimen sobre sistema de valoración de estos derechos que permita

⁵Albiñana García-Quintana, C.: "Tratamiento tributario de las patentes y marcas", *La Ley*, 1992, T.2 pág. 1082.

hacer tributar adecuadamente tanto los gastos derivados de los mismos como las ganancias obtenidas a través de su transmisión.

En nuestra opinión, uno de los debates y en su caso conclusiones del XXVI Jornadas podría ser la conveniencia de un tratamiento específico en materia tributaria para los derechos de la propiedad intelectual e industrial, habida cuenta del interés de los Estados por fomentar los nuevos modelos económicos basados en la investigación y transferencia de conocimiento. La legislación española ha ofrecido estímulos fiscales en este sentido, siendo uno de los tratamientos favorables más resguardados en todas las reformas tributarias, pero en mi opinión de una forma dispersa, lo que puede poner en peligro el propio objetivo que pretende.

¿UN CONSEJO FISCAL INDEPENDIENTE EN ESPAÑA?*

Lilo Piña Garrido
Instituto de Estudios Fiscales

1. El Pacto de Estabilidad Presupuestaria reforzado en Europa y la progresiva armonización del Derecho Presupuestario en los países de la eurozona

A la crisis económica en la que vivimos inmersos actualmente y que se inició con la debacle de las hipotecas basura y la caída de *Lehmann Brothers* en Estados Unidos en 2008, la Unión Europea respondió con la Estrategia Europa 2020¹, en la que se mencionaba la necesidad de reforzar la gobernanza económica en la Unión Europea, estableciendo directrices políticas, coordinando las políticas económicas de los Estados –sobre todo de los pertenecientes a la eurozona- y realizando un mayor seguimiento y control de la ejecución de las políticas económicas y presupuestarias nacionales desde las instituciones comunitarias. Es en aquella Estrategia donde se decide la presentación simultánea por parte de los Estados de los Programas Nacionales de Reformas y los de Convergencia o Estabilidad ante Europa, y donde se menciona la necesidad de que los Estados presten más atención a la consolidación de sus presupuestos.

Las ideas relativas a la consolidación y estabilidad presupuestarias se concretaron en un paquete de seis propuestas legislativas de la Comisión –el conocido *Six Pack* que se presentó el 29 de septiembre de 2010, fue aprobado el 16 de noviembre de 2011 y entró finalmente en vigor el 13 de diciembre del año pasado²-, que supusieron una importante reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 – ya modificado en 2005-³. Se

* Trabajo finalizado en octubre de 2012.

¹ Comunicación de la Comisión “Europa 2020: una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e inclusivo”, de 3 de marzo de 2010.

² Propuesta de Reglamento del Consejo, reformando el Reglamento (CE) 1467/97 sobre aceleración y clarificación de la implementación del procedimiento de déficit excesivo, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 522 final, 2010/276 (CNS) se convirtió en el Reglamento 1177/2011; propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo para reformar el Reglamento (CE) 1466/97 para reforzar la vigilancia de las posiciones presupuestarias y el seguimiento y coordinación de las políticas económicas, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 526 final, 2010/028 (COD) Reglamento 1175/2011; propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la ejecución efectiva del seguimiento/vigilancia presupuestaria en la zona euro, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 524 final, 2010/0278 (COD) Reglamento 1173/2011; propuesta de Directiva del Consejo sobre condiciones para los marcos presupuestarios de los Estados Miembros, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 523 final, 2010/0277 (NLE) Directiva 2011/85; propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la prevención y corrección de desequilibrios macroeconómicos, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 527 final, 2010/0281 (COD) Reglamento 1176/2011; propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre medidas ejecutivas para corregir desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona euro, Bruselas, 29-septiembre-2010, COM (2010) 525 final, 2010/0279 (COD) Reglamento 1174/2011.

³ El PEC está regulado por el conjunto de normas que reseñamos a continuación –algunas de ellas modificadas por las que hemos citado en la nota anterior-: Protocolo nº 13, en relación con el art. 126 TFUE; Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Amsterdam, 17-junio-1997; Reglamento (CE) 479/2009, del Consejo, de 25-mayo, relativo a la aplicación del Protocolo

transfronteriza a situaciones puramente internas en las que no exista ningún riesgo en este sentido. Decisiones unilaterales de esta índole sólo minan la competitividad de las economías de los Estados miembros y no redundan en beneficio del mercado intrerrior...Por otro lado, sigue siendo discutible que dichas ampliaciones permitan conciliar todas las medidas restrictivas con las obligaciones que incumben a los Estados miembros...Y no sólo eso, sino la divergencia material de las nuevas normas antisubcapitalización, o, más ampliamente, limitativas de la deducción de intereses, con su cohorte de supuestos de doble imposición refractarios a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Divergencia, doble imposición⁸, desnaturalización, son las tres notas negativas que pueden extraerse del saldo de la reforma de la materia de la subcapitalización emprendida por los Estados miembros en la última década. Pero también hay notas positivas, como son el mejor entendimiento de la subcapitalización, en cuanto operación vinculada, y el esbozo, consecuente con ese nuevo entendimiento, de un criterio de equidad susceptible de aceptación universal en su expresión básica.

2.2. La regla de comparación de estructuras financieras

En efecto, junto a normas desmesuradas, o más exactamente, formando parte de las mismas, justamente para reconducirlas al carril de la proporcionalidad, un ramillete de países, concretamente Francia, Holanda, y Alemania, y, en cierto modo, el Reino Unido, han incorporado una regla, a saber, la referencia a la estructura financiera del grupo de empresas, en cuya virtud la norma limitativa de la deducción de los gastos financieros aplicable a una determinada entidad del grupo cede ante el importe de los intereses que resulta ser congruente con dicha estructura.

Son varias las formas que esta regla puede revestir (comparación de ratios de endeudamiento/fondos propios; de ratios endeudamiento/ activo; de gastos financieros netos por unidad de activo consolidado...), y varias las formas en cómo puede ser aplicada (de manera directa y principal; como instrumento corrector de un regla de limitación general objetiva), pero la filosofía que la anima es siempre la misma.

Esa filosofía se compone de dos elementos, a saber, la identificación del problema a resolver y la definición de un remedio acorde al mismo e inspirado en la equidad.

Las normas antisubcapitalización tradicionales entendieron que el problema a resolver era que un endeudamiento excesivo de carácter vinculado disimulaba una financiación mediante fondos propios, y de ahí la recalificación de los intereses vinculados excesivos como dividendos. Las normas relativas a la no deducción de intereses asociados a la adquisición de instrumentos de patrimonio u otras operaciones societarias, entienden que el problema es la falta de justificación económica de esas operaciones, y de ahí el rechazo total a la deducción de intereses. Las normas generales objetivas de limitación de intereses entienden que el problema es la financiación mediante pasivos financieros en detrimento de los fondos propios, y de ahí el rechazo de los imputables a una parte de los pasivos financieros. Las reglas de comparación con la estructura financiera del grupo de empresas entienden que el problema es la correcta imputación de la carga financiera neta que un grupo de empresas satisface a terceros entre las entidades que lo integran.

⁸ Vanistendael: *The Crisis: A Window of Necessity for EU Taxation*, sugiere la necesidad de introducir el principio de no doble imposición y las medidas para hacerlo efectivo.

La regla de comparación con la estructura financiera del grupo de empresas hunde sus raíces en la filosofía de un orden económico basado en la libertad de empresa, que es el propio de la Unión Europea. En ese orden, la cuantía del endeudamiento contraído con terceros no debería ser cuestionada, pero sí su distribución no equitativa, con finalidad fiscal, entre las entidades que se integran en un grupo mercantil. Por decirlo de una manera sencilla, ni un euro pagado a terceros sin deducir, pero ni un euro imputado arbitrariamente para conseguir un objetivo fiscal.

La financiación mediante pasivos antes que mediante fondos propios no puede ser cuestionada en un orden económico basado en la libertad de empresa, porque ese orden económico garantiza, dentro del cumplimiento de los preceptos financieros y mercantiles, la libertad de elección de fuentes financieras; tampoco puede serlo la realización de ciertas operaciones internas sobre instrumentos de patrimonio financiadas mediante endeudamiento, porque esas operaciones están tipificadas en las leyes mercantiles que encauzan el ejercicio de aquella libertad, sin perjuicio de que deban ser combatidas mediante normas antifraude cuando así procediere; en fin, ni puede serlo el endeudamiento vinculado, en sí mismo, definido en términos objetivos, porque también es manifestación de aquella libertad.

El problema está en que se acuda al endeudamiento, vinculado o de terceros, antes que a los fondos propios o a las operaciones internas sobre instrumentos de patrimonio asociadas a pasivos financieros, para provocar una distribución no equitativa de la carga financiera neta entre las entidades que componen el grupo mercantil, perjudicando así los legítimos intereses recaudatorios de una o varias jurisdicciones fiscales, y, por ende, falseando la verdadera capacidad económica de las entidades concernidas.

La norma francesa, antes comentada, relativa a la no deducción de intereses asociados a la adquisición de participaciones internas ilustra perfectamente la cuestión. Se inicia esa norma rechazando la deducción de los intereses asociados a la adquisición de instrumentos de patrimonio mediante pasivos financieros, en cuanto las entidades participadas adquiridas no se gestionen en sede de una entidad residente en Francia, pero finaliza afirmando que se levanta tal rechazo cuando la estructura financiera de la entidad residente concernida es congruente con la del grupo al que pertenece.

La norma alemana se inicia rechazando la deducción de los gastos financieros netos que exceden del 30 por 100 del beneficio operativo, pero finaliza del mismo modo en cómo lo hace la francesa.

Ambas normas prescriben una terapia a la vista de los síntomas de una posible enfermedad, a saber, la no deducción de intereses, pero la retiran o modulan en función de la enfermedad realmente existente, a saber, la distribución injusta de la carga financiera neta.

La regla de comparación con la estructura financiera del grupo identifica el problema a resolver en la desviación de la estructura financiera de la entidad concernida respecto de aquella estructura. Ese es el problema. El problema no está en que la carga financiera neta rebase un porcentaje del resultado operativo o en que se realicen transmisiones de instrumentos de patrimonio financiadas con endeudamiento, ni en la toma de un endeudamiento vinculado objetivamente excesivo. El problema, para esa forma o tendencia de entender la subcapitalización, filosóficamente enraizada en el campo del liberalismo económico, está en la referida desviación.

Y para resolverlo se acude a rechazar la deducción de aquellos intereses en los que se materializa el desvío, que pueden, o no, coincidir con los que rebasan el límite objetivo,

o con los correspondientes a los pasivos financieros asociados a la transmisión de participaciones o, en fin, al endeudamiento vinculado excesivo.

Esta forma de enfocar la subcapitalización o, si se quiere, la limitación a la deducción de intereses, aglutina varias ventajas:

- Equidad interjurisdiccional, ya que las distintas jurisdicciones fiscales concernidas pueden atisbar que el rechazo por parte de una de ellas de cierta cantidad de intereses no es arbitraria, sino que descansa en un fundamento de equidad. Naturalmente, esto facilita los ajustes para eliminar la doble imposición.
- Objetividad, pues las decisiones para su aplicación se basan en documentos contables, a diferencia de las decisiones basadas en los motivos económicos válidos, o la sustancia económica, en las que el componente de subjetividad, y por ende de inseguridad, es apreciable. Documentos contables que, por otra parte, tienden a la homogeneidad, debido a la extensión de las normas internacionales de información financiera.
- Compatibilidad con los convenios bilaterales, en la medida en que los intereses cuya deducción se admite son los satisfechos por el grupo a terceros y, en definitiva, la estructura financiera del grupo es, por definición, la que ha sido configurada mediante relaciones financieras con terceros, respetándose así el principio de libre concurrencia.
- Compatibilidad con el ordenamiento comunitario, habida cuenta de que, incluso si no fuera aplicada sobre situaciones puramente internas, tendría la justificación del reparto equilibrado de los ingresos fiscales.
- Coherencia económica, porque, como bien indica la doctrina que se ha ocupado de la materia, este método procura, respecto de la carga por intereses, la más adecuada medida de la renta y, al tiempo, descarta la esotérica indagación de la identidad de los activos adquiridos con una determinada fuente de financiación (*folly of attempting to trace borrowed money to its use*)⁹.
- Eficacia, en cuanto frustra las operaciones tendentes a multiplicar la deducción de intereses en una o más jurisdicciones fiscales, por cuanto los intereses cuya deducción se imputa en función de la regla de comparación con la estructura financiera son efectivos, en cuanto pagados a terceros. No se sigue de ello que los intereses internos no sean deducibles, lo son, pero con el límite de los pagados a terceros imputados de acuerdo con alguno de los ratios que ponen en relación las estructuras financieras individual y consolidada. Nótese, y esto es muy relevante, que también frustra las operaciones tendentes a sobrecargar de intereses a una entidad del grupo mercantil mediante la adquisición de instrumentos de patrimonio financiada con endeudamiento, por cuanto esos intereses serán no deducibles en la medida en que ese endeudamiento debilita la estructura financiera de la entidad concernida en relación con la del grupo mercantil.
- Congruencia con la configuración y operativa de los grupos en el contexto de la globalización, dado que la división de funciones entre las distintas entidades que los integran determina que la función financiera sea ejecutada no en sede de

⁹ Graetz, M. A.: “Multilateral Solution for the Income Tax Treatment of Interest Expenses”, *Bulletin for International Taxation*. Noviembre 2008.

cada entidad sino por una o varias entidades del grupo especializadas, de manera tal que se refuerza la idea de captación unitaria y distribución de los recursos financieros entre las entidades del grupo.

Por todo ello, la regla de comparación de estructuras financieras ofrece un buen asidero para una acción armonizadora. Mientras tanto, la introducción de la misma en los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros, al modo de Francia, Alemania, y Holanda (lamentablemente solo respecto de la limitación general pero no respecto de las limitaciones relativas a operaciones societarias), mejoraría apreciablemente la equidad y calidad de los mismos.

Ahora bien, esa regla no puede ser entendida a modo de panacea universal. Es, ciertamente, una expresión objetiva del principio de proporcionalidad en materia de subcapitalización y un buen criterio general que cumple la función pacificadora del Derecho, pero que no puede excluir la alegación de entronque de cada operación en particular con el principio de libre concurrencia, en cuanto rector de la distribución de los ingresos fiscales entre los países, en el campo de la fiscalidad de los beneficios de las empresas.

Con todas sus posibles limitaciones, la introducción unilateral de la regla de comparación de estructuras financieras, sobre no perjudicar los intereses recaudatorios, evita los excesos de imposición, confiere seguridad jurídica, colabora en la equitativa distribución de la recaudación entre los países concernidos, coadyuva a moderar las distorsiones fiscales en las decisiones de inversión, y favorece la resolución de conflictos, objetivos todos ellos propios del Derecho Fiscal Internacional¹⁰.

No es preciso advertir que todos los razonamientos precedentes tienen sentido en relación con un impuesto sobre las entidades jurídicas tradicional, que es, ciertamente, el que existe en los Estados miembros de la Unión Europea, esto es, un impuesto que pretende gravar el beneficio de las actividades económicas de las entidades jurídicas. Por el contrario, serían ininteligibles, o carentes de sentido, en relación con otras estructuras fiscales relativas a la tributación de las entidades jurídicas, como pueden ser los sistemas CBIT, consistente en la no deducción de los intereses en sede de las empresas, ACE, que permite una deducción en sede de la entidad en concepto de remuneración del capital similar a la deducción por intereses, o *cash-flow*, constituido por una base imponible próxima a la del IVA pero deduciendo los costes salariales.

En fin, si, como afirma Amartya Sen, los debates sobre la justicia han de versar sobre comparaciones, la regla de la comparación de estructuras financieras, individual y consolidada, puede ser tenida, a justo título, como el fruto maduro del debate sobre lo justo en el ámbito de la subcapitalización.

¹⁰ Falcón y Tella. R y Pulido Guerra. E.: *Derecho Fiscal Internacional*, pág 15.

NOVEDADES LEGISLATIVAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA EL EJERCICIO 2012 (II)

Carlos Suárez Mosquera
Agencia Estatal Administración Tributaria

1. Introducción

La utilización de las medidas fiscal al servicio de la política económica se evidencia en la mayor parte de las modificaciones llevadas a cabo en el impuesto recientemente. La mayoría de ellas pretenden conseguir un aumento de la recaudación obtenida por este impuesto, actuando sobre los criterios de imputación temporal. Van dirigidas, en general, a las grandes empresas y han sido introducidas por las siguientes normas:

- Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

La mayor parte de estas disposiciones tienen un carácter temporal, para los ejercicios 2012 y 2013, y modifican, entre otras, algunas normas recientemente promulgadas y que habían sido objeto de estudio en la parte primera de este trabajo.

En este artículo, complementario del publicado en el número 3/2012 de esta revista, analizaremos algunas de las modificaciones introducidas y dejaremos para una tercera parte el estudio de las demás. A continuación analizaremos las que tienen que ver con:

- Supresión del régimen libertad de amortización de elementos nuevos de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas contenido en la disposición adicional undécima.
- Régimen transitorio para la libertad de amortización pendiente de aplicar contenido en una *nueva disposición transitoria trigésimo tercera*.
- Porcentaje de amortización fiscal de fondos de comercio y similares surgidos en operaciones de fusión, escisión y otras.
- Porcentaje de amortización fiscal de activos intangibles.
- La exención sobre las rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes en territorio español (artículo 21-2 TRLIS).
- Gravámenes especiales por dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores de entidades no residentes en territorio español no susceptibles de acogerse a la exención del artículo 21 TRLIS.

- Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, nuevos límites.
- Límites aplicables en las deducciones de la cuota para incentivar la realización de determinadas actividades.

Pendientes de estudio quedan los siguientes temas:

- La deducibilidad de los gastos financieros.
- La cuantificación de los pagos fraccionados.
- La modificación del artículo 134 del TRLIS que establece el tratamiento de los bienes y derechos no contabilizados o no declarados y una presunción de obtención de rentas.

2. Derogación del régimen de libertad de amortización contenida en la disposición adicional undécima del TRLIS y régimen transitorio

2.1. Introducción

El Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, deroga la disposición adicional undécima del TRLIS reguladora de la genérica libertad de amortización creada en el año 2009 por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Esta derogación viene acompañada de la introducción de un límite respecto a las cantidades pendientes de deducir para los ejercicios 2012 y 2013 cuyo cálculo toma como referencia la base imponible previa al ajuste por libertad de amortización y a la compensación de bases imponible negativas. Este límite está regulado en una nueva disposición -la transitoria trigésimo séptima del TRLIS-.

La disposición adicional undécima del TRLIS fue objeto de varias modificaciones a lo largo de su vigencia. Había sido introducida para los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009 y 2010 por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre y permitía la libertad de amortización siempre que se tratase de:

- Inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias afectas a actividades económicas.
- Bienes puestos a disposición en períodos impositivos iniciados en 2009 y 2010.
- Que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entrasen en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantuviese respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

Se preveía la aplicación de la deducción en los casos en que en que la fecha de puesta a disposición del elemento fuese posterior a 2009 y 2010 pero se tratase de elementos encargados en esos años. Y lo mismo, cuando se tratase de elementos puestos a disposición en esos años pero en que el encargo se hubiese realizado con dos años o más de anterioridad a la puesta a disposición. Tomando, eso sí, como base para su cuantificación la inversión realizada en los dos ejercicios señalados.

El primer cambio se lleva a cabo por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, que simplemente amplía el régimen a los ejercicios 2011 y 2012.

Posteriormente el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, introduce dos nuevas e importantes modificaciones en la disposición adicional undécima:

- La primera, amplia el régimen tres años más, a los períodos impositivos iniciados en 2013, 2014 y 2015.
- La segunda, suprime la exigencia del mantenimiento de plantilla, resulta aplicable aunque ésta se reduzca.
- Aunque la nueva redacción tenía efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011 permitía su aplicación a inversiones realizadas desde el 3 de diciembre del 2010 en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2011.

2.2. Derogación de este régimen

Se lleva a cabo por la disposición derogatoria única del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, con efectos desde el día de su publicación -el 31 de marzo de 2012-. Encontramos las razones de su supresión en la exposición de motivos en donde se dice que, *su mantenimiento, en ausencia total de requisitos vinculados al empleo, resulta claramente inviable, dadas las actuales circunstancias económicas*. Se podía haber optado por vincularla de nuevo a la creación de empleo en lugar de suprimirla. Esta derogación permite que las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor de la derogación puedan acogerse al beneficio fiscal.

2.3. El régimen transitorio

Se introduce por la disposición transitoria trigésimo séptima – libertad de amortización pendiente de aplicar- y permite continuar disfrutando la libertad de amortización de las inversiones realizadas al amparo de la disposición adicional undécima, pero impone límites a la cantidad que se puede deducir en los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 o 2013. Estos límites son diferentes según cual fuese la redacción vigente de la disposición adicional undécima en el momento en que se realizó la inversión. No hace referencia a la primera redacción.

Como características más importantes señalar que:

- Limita *cantidades pendientes de aplicar*, correspondientes a libertad de amortización, no las cantidades pendientes de recuperar, por lo que entendemos se refiere a ajustes negativos al resultado contable. Aun pudiendo ser más clara la redacción, no parece que la limitación deba ser interpretada aplicándose a la cantidad resultante de agregar ajustes positivos y negativos.
- La restricción se refiere a libertades de amortización amparadas a las dos últimas redacciones de la disposición adicional undécima. Señalemos que el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, entró en vigor el 14/04/2010 y el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, entró en vigor el día 01/01/2011 pero amparaba inversiones realizadas desde el día 3 de diciembre del 2010 cuando no se cumplía el requisito de mantenimiento de empleo.
- *Excluye* de su aplicación a los sujetos pasivos que cuando realizaron la inversión hubiesen cumplido los requisitos establecidos por el artículo 108.1º del TRLIS para ser calificados como *empresas de reducida dimensión*.
- La limitación opera para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2012 o 2013.
- Se fija en el porcentaje del 40 por 100 o 20 por 100 sobre la base imponible previa a su aplicación y a la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del TRLIS. El 40 por 100 cuando las inversiones se

	2011	2012 y 2013
<i>BASE IMPONIBLE</i>	1.000	1.000
<i>CUOTA INTEGRAL (tipo 30%)</i>	300	300
Deducciones por doble imposición y bonificaciones	100	100
<i>Deducciones devengadas para incentivar la realización de determinadas actividades devengadas en el ejercicio</i>		
Deducciones de los artículos 35 y siguientes	150	150
Deducción por reinversión extraordinarios art. 42	200	200
<i>Cuota sobre la que se aplica límite (300-100)</i>	200	200
Límite 35 % en 2011 y 25% en 2012	70	50
<i>Aplicación de deducciones</i>		
Por incentivos del artículo 35 a 41	70	50
Por reinversión (sin límite hasta 2012)	130	0
<i>Cuota líquida</i>	0	150
Deducciones devengadas en este ejercicio con derecho a compensar en el ejercicio siguiente	150	300