

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 7/2013



INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

SUMARIO

Cordón Ezquerro, Teodoro: La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla

Miguel Canuto, Enrique de: La garantía de cobertura de los costes fiscales: la doctrina *Pontina Ambiente*

Piña Garrido, Lilo: Sobre los polémicos tributos para la financiación de RTVE

Simón Otero, Liana: El deber de contribuir como fundamento del sistema tributario: un reto para el constitucionalismo cubano

Suárez Mosquera, Carlos: Nueva resolución ICAC de 28/05/2013 sobre registro y valoración del inmovilizado intangible

LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y LA ESTRATEGIA DE LA COMISIÓN UE PARA COMBATIRLA

Teodoro Cordón Ezquerro

Agencia Estatal de Administración Tributaria

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013, por primera vez incluye dentro de sus actuaciones prioritarias la lucha contra la “Planificación fiscal agresiva”, señalando que *“Durante el año 2013, continuará el control sobre los esquemas de planificación fiscal agresiva utilizados por entidades residentes, especialmente grupos multinacionales, con el propósito de minorar artificiosamente bases imponibles generadas en España y evitar así su tributación en nuestro país”*. Parece por tanto que en 2013 la Agencia sigue con el mismo tipo de control que en años anteriores, cuando en los planes de dichos años se hacía referencia a la “Planificación fiscal abusiva”.

Sin embargo, como vamos a tratar de poner de manifiesto en estas líneas existen diferencias cualitativas entre ambas acepciones, fruto fundamentalmente de los nuevos esquemas, metodología y consideración que desde diferentes ámbitos internacionales – OCDE, Unión Europea y G20- se realizan sobre esa planificación fiscal internacional.

Desde esta perspectiva la estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional se ha visto reflejada en los siguientes documentos:

1. Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de la UE y en relación con terceros países (COM(2007) 785 final; 10-12-2007)

Para la Comisión es preciso que los Estados miembros lleven a cabo una revisión general de las normas que aplican a fin de combatir las prácticas abusivas y explorar la posibilidad de adoptar soluciones coordinadas específicas en estrecha cooperación entre los Estados miembros a fin de:

- Elaborar definiciones comunes de los conceptos de prácticas abusivas y montajes puramente artificiales.
- Intensificar la cooperación administrativa para detectar e impedir de forma más eficaz las operaciones fiscales que propician los abusos y el fraude.
- Poner en común las mejores prácticas compatibles con la legislación comunitaria, en particular, con vistas a garantizar la proporcionalidad de las medidas contra las prácticas abusivas.
- Garantizar una mayor coordinación de las medidas contra las prácticas abusivas en relación con terceros países.

2. Comunicación de la Comisión sobre Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal (COM(2009) 201 final; 28-4-2009)

A partir de la definición de buena gobernanza en el ámbito fiscal, Consejo ECOFIN de 14-5-2008, *“como la plasmación de los principios de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal”*, en esta comunicación se propone determinar

cuál puede ser la contribución específica de la Unión Europea (UE) a la buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad directa, asumidos los principios de la OCDE y del G20. Además, se reconoce que las medidas de carácter nacional y bilateral sólo permiten resolver parcialmente los problemas de erosión fiscal por lo que es necesario cooperar a escala comunitaria, como forma de apuntalar, también, los esfuerzos de los Estados miembros contra el fraude fiscal. Para ello propone la modificación de las Directivas sobre el ahorro, asistencia mutua y recaudación, así como continuar con el Código de conducta para darles un alcance extracomunitario.

En este sentido, el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal exige la combinación de medidas adoptadas en el interior de la UE con acciones destinadas a terceros países. Así, en opinión de la Comisión:

- Si mejora la buena gobernanza en el ámbito fiscal dentro de la UE, los Estados miembros saldrán beneficiados y el interés de otros países por iniciar una cooperación administrativa efectiva y eficaz con la UE se verá reforzado.
- Habida cuenta del principio de subsidiariedad que rige la toma de decisiones en el seno de la UE, es necesario garantizar una mayor coherencia entre las posturas individuales de los Estados miembros en los foros internacionales (OCDE, G20, ONU) y los principios de buena gobernanza acordados.

3. Comunicación de la Comisión sobre formas concretas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, incluyendo a países terceros (COM (2012) 351 final; 27-6-2012)

En esta comunicación se pretende delimitar una estrategia comunitaria de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, en relación con los Estados miembros así como con terceros países, señalándose especialmente *la planificación fiscal agresiva* que incluye *“la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales”*.

En cuanto a los Estados miembros de la UE se busca una mejor cooperación entre las Administraciones tributarias de la UE a partir de una mayor confianza y solidaridad entre dichos Estados, perfeccionando los instrumentos existentes que facilitan esa cooperación. Así, se está estudiando la modificación de la Directiva del ahorro para cerrar los resquicios detectados que permiten sortearla, como las estructuras intermedias exentas y la aparición de productos innovadores no regulados por la Directiva. Para mejorar el intercambio de información automática en formatos electrónicos se está revisando la Directiva 2011/16, y para precisar la identificación de los contribuyentes se quiere introducir un NIF europeo para todo contribuyente que participe en actividades transfronterizas.

Para incrementar el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes se piensa en facilitar el mismo a través de un portal web fiscal de la UE para todos los impuestos y una ventanilla única para contribuyentes no residentes en los Estados miembros. A su vez, la simplificación de la complejidad de los sistemas impositivos y la reducción de los costes de cumplimiento facilitaría las obligaciones tributarias a los contribuyentes y un mayor nivel de cumplimiento voluntario.

Respecto a los terceros países se trata de promover también la buena gobernanza (transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal) con medidas

como: llegar a acuerdos con territorios como Suiza, Andorra, Mónaco, Liechtenstein y San Marino en relación con el ahorro; fortalecer el intercambio automático de información; la posibilidad de alcanzar acuerdos multilaterales de cooperación en impuestos indirectos así como la participación en los controles simultáneos en esos países. En cuanto a los paraísos fiscales o “territorios no cooperadores” la OCDE los define de acuerdo a estas tres características: a) falta de intercambio efectivo de información; b) falta de transparencia y c) ausencia de actividades económicas sustanciales. Además, a veces, estos territorios ofrecen un régimen fiscal preferente a los no residentes para atraer la inversión de otros países. Aunque muchos paraísos han firmado acuerdos de intercambio de información, ante la falta de contrastación de su cumplimiento y la ausencia del código de conducta dentro de dichos acuerdos, se hace necesario, tanto para la UE como para la OCDE, eliminar esas características perjudiciales para reducir la erosión de bases imponibles que se generan.

4. Comunicación de la Comisión sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal (COM (2012) 722 final; 6-12-2012)

Como continuación de sus anteriores propuestas la Comisión en esta comunicación formula una verdadera estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, articulada en las siguientes propuestas:

- Mejor uso de los instrumentos existentes
 1. Utilización por los Estados miembros de manera más eficaz y completa de las posibilidades que ofrecen las Directivas 2011/16 y 2010/24, en materia de intercambio de información y asistencia en recaudación tributaria.
 2. Para lograr una tributación más equitativa del ahorro transfronterizo cerrar los resquicios existentes en la Directiva del ahorro.
 3. Concluir el acuerdo de cooperación fiscal y lucha contra el fraude entre la UE y sus Estados miembros con Liechtenstein y con otros territorios terceros vecinos.
 4. En relación con el IVA: aprobación del mecanismo de reacción rápida contra el fraude y de la propuesta de inversión del sujeto pasivo y desarrollo del Foro UE sobre IVA.
- Nuevas iniciativas de la Comisión
 1. Recomendación relativa a promover el cumplimiento de las normas mínimas de la buena gobernanza de la UE en materia fiscal por terceros países.

Para ello recomienda la adopción por los Estados miembros de una serie de criterios para identificar a los terceros países, incluidos los paraísos fiscales, que no cumplen las normas mínimas de buena gobernanza en materia fiscal y de una batería de medidas de acuerdo con el nivel de cumplimiento. Entre estas medidas están la posible inclusión en una lista negra y la renegociación, suspensión o conclusión de los Convenios de Doble Imposición (CDI) vigentes de los territorios incumplidores.

2. Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.

Mediante la planificación fiscal agresiva algunos contribuyentes utilizan métodos complejos, a veces artificiales, que tienen el efecto de desplazar su base imponible a otros territorios dentro o fuera de la UE, sacando así

partido de las incoherencias de las legislaciones nacionales para asegurarse de que determinados componentes de renta no se someten a imposición en ningún territorio o bien para sacar ventaja de las diferencias de tipos impositivos en relación con Estados miembros o terceros países. Por tanto, considera que esta planificación vulnera los principios de la responsabilidad social de las empresas, adquiriendo en si una dimensión reputacional. Si frente a esta planificación todos los Estados miembros actuasen de manera conjunta se mejoraría también el funcionamiento del mercado interior. En relación con el comercio electrónico la Comisión va a seguir participando en foros fiscales como el de la OCDE.

Recomienda a los Estados miembros: a) incluir una cláusula en los CDI suscritos entre ellos y con países terceros para resolver los casos específicos de doble no imposición; b) utilización de una cláusula común general antiabuso, a efectos de mejorar la coherencia y la eficacia por las diferentes prácticas de los Estados miembros y c) aplicar medidas frente a las prácticas fiscales abusivas en el ámbito de la aplicación de las Directivas sobre pago de intereses y cánones, fusiones y matrices y filiales.

3. Creación de una plataforma de buena gobernanza fiscal.
4. Mejoras en el ámbito de la competencia fiscal perniciosa de las empresas y áreas conexas.
5. Portal NIF en Europa.

Se pretende articular un NIF europeo de contribuyentes con actividad transfronteriza para mejorar el intercambio de información, sobre todo el automático.

6. Formularios normalizados para el intercambio de información fiscal.

A efectos de la Directiva 2010/16, el Reglamento de la Comisión nº 1156/2012, de 6-12-2012, ya ha desarrollado tales formularios con efectos 1-1-2013.

7. Reducir las posibilidades de fraude en la producción de alcohol desnaturalizado.

- Acciones que conviene realizar en 2013

1. Revisión de la Directiva Matriz-Filial (2011/96/UE)

Solo la revisión de la Directiva puede evitar el problema de doble no imposición que genera su aplicación actual en relación con préstamos híbridos financieros y entidades híbridas.

2. Revisión de las cláusulas antiabuso de las Directivas Matriz-Filial, Intereses y cánones y Fusiones para aplicar los principios que subyacen en la recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.
3. Promover la norma de intercambio automático de información en foros internacionales, los formatos informáticos y los formularios electrónicos.
4. Para incrementar el cumplimiento de las obligaciones tributarias elaborar un Código del contribuyente europeo para garantizar una mayor transparencia

sobre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y mejorar las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias.

5. Mejorar la gobernanza fiscal reforzando la cooperación con otras instituciones encargadas de hacer cumplir la ley, como jueces y tribunales, agencias de lucha contra el fraude en la Seguridad Social y el blanqueo de capitales.
 6. Reforzar la cooperación administrativa promoviendo el uso de inspecciones simultáneas y la presencia de funcionarios extranjeros en los controles nacionales.
 7. En relación con terceros países obtener una autorización del Consejo para iniciar negociaciones con dichos países con el fin de alcanzar acuerdos bilaterales sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA.
- Actuaciones a desarrollar a medio plazo (2014)
 1. Para mejorar el intercambio de información automático: desarrollar un formato informatizado, uso de un número de identificación fiscal UE (NIF) y racionalizar el uso de las nuevas tecnologías.
 2. Combatir tendencias y tramas de fraude y evasión fiscal mediante elaboración de directrices para la trazabilidad de los flujos monetarios; mejorar las técnicas de gestión de riesgos tributarios y del incumplimiento de las obligaciones fiscales y ampliar la experiencia del Eurofisc del IVA a los impuestos directos.
 3. Mejorar el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la creación de un sistema de ventanilla única en todos los Estados miembros; el desarrollo de incentivos motivacionales; la creación de un portal Web UE fiscal; proponer una armonización de las sanciones administrativas y penales y elaborar un documento normalizado de auditoría fiscal de la UE.
 - Acciones que deben realizarse a largo plazo (más allá de 2014)
 1. Elaborar una metodología para auditorías conjuntas por parte de equipos especializados.
 2. Desarrollar el acceso directo mutuo a las bases de datos nacionales, en base a la experiencia del sistema VIES del IVA.
 3. Elaborar un instrumento jurídico único para la cooperación administrativa en relación con todos los impuestos.

5. Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva (C(2012) 8806 final; 6-12-2012)

La planificación fiscal internacional se considera legal, genera desplazamientos de bases imponibles por razones fiscales y utiliza formulas cada vez más complejas que, aún siendo legales, son contrarias al espíritu de la ley.

La planificación fiscal agresiva consiste “*en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, mediante dobles deducciones o dobles no imposiciones*”.

Como la lucha contra la misma de forma individual por parte de los Estados no suele ser efectiva se recomienda, en la imposición directa, la actuación conjunta de los Estados miembros mediante una norma general común de lucha contra el fraude que reduzca las distorsiones generadas por tantas normas nacionales diferentes y facilite la consecución de un mejor mercado único.

Recomendaciones:

- Limitación en la aplicación de normas destinadas a evitar la doble imposición.

Cuando exista CDI entre los Estados miembros o con terceros países se invita a dichos Estados de la UE a incluir la clausula siguiente:

“En caso de que el presente Convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante”

Cuando no exista CDI se invita a los Estados miembros a garantizar que sus métodos unilaterales de exención para eliminar la doble imposición solo se apliquen cuando exista imposición sobre la renta de fuente extranjera, es decir, cuando dicha renta no esté exenta en la fuente, no se beneficie de un crédito fiscal completo ni de un tipo impositivo nulo.

- Norma general antiabuso

Se invita a los Estados miembros para contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal a introducir en su legislación nacional la siguiente clausula:

“Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”

El objetivo de un mecanismo es evitar la imposición cuando, independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables.

Una finalidad determinada se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante.

Para determinar si un mecanismo o una serie de mecanismos han producido un beneficio fiscal se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión utilizados, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho(s) mecanismo(s).

Se consideran artificiales un mecanismo o serie de mecanismos cuando no tienen carácter comercial, pudiendo calificarse como artificiales cuando se den alguna o varias de las siguientes situaciones:

- a) La caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto.
- b) El mecanismo o serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería lo normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable.
- c) El mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí.
- d) Las operaciones incluidas son de naturaleza circular.
- e) El mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleje en los riesgos empresariales asumidos ni en sus flujos de caja.
- f) El beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista.

- Seguimiento.

Los Estados miembros deberán informar a la Comisión de las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la presente recomendación y la Comisión publicará un informe sobre su aplicación en un plazo de tres años.

6. Recomendación de la Comisión relativa a las medidas orientadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal (DOUE L 12-12-2012)

Para la Comisión cada Estado tiene soberanía fiscal para definir su nivel de impuestos y presión fiscal, aunque existen límites a las políticas tributarias de cada país, como son los principios internacionales de transparencia e intercambio de información en materia tributaria, que han sido definidos por la OCDE y el G20.

Estos principios que están incluidos en la Directiva 2011/16, son incluso superados al incluir la misma el intercambio automático de información.

La disparidad de medidas unilaterales adoptadas por los países miembros de la UE frente a las políticas tributarias de terceros países genera distorsiones dentro de la UE, provocando flujos de capitales y contribuyentes que dañan al mercado interior y erosionan las bases imponibles.

Recomendaciones:

- Normas mínimas de buena gobernanza aplicadas por terceros países en el ámbito fiscal.

Un tercer país cumple con estas normas cuando ha desarrollado la normativa necesaria para la transparencia y el intercambio de información, así como cuando no aplica medidas fiscales perniciosas en la imposición empresarial, teniendo en cuenta como se definen dichas medidas en el Código de conducta.

- Medidas contra terceros países que no cumplan las normas mínimas de buena gobernanza en materia fiscal.

Se recomienda a los Estados miembros a que publiquen listas negras con los países terceros que no cumplan las normas mínimas, además, de que si tienen suscrito un CDI con tal país, deberían tratar de renegociarlo, suspenderlo o ponerle fin.

- Medidas a favor de los terceros países que cumplan las normas mínimas de gobernanza fiscal.

Los Estados miembros, a esos terceros países cumplidores, deberían excluirlos de las listas negras, si estaban, y negociar con ellos CDI. Además, deberían reforzar las ayudas de cooperación.

- Seguimiento.

La Comisión supervisará la aplicación de esta recomendación y elaborará un informe en el plazo de tres años.

7. A modo de conclusión

Después de esta exposición parece clara la preocupación de la Comisión por la erosión de bases imponibles y la pérdida de recaudación que el fraude y la evasión fiscal internacional generan en el conjunto de los Estados miembros. Ahora bien, frente a una respuesta individual de cada Estado para combatir esa planificación fiscal, ante la evidencia de que sus resultados son muy limitados y generan un conjunto de distorsiones de todo tipo en el funcionamiento del mercado único, la Comisión prefiere una actuación coordinada y con medidas más bien de carácter común. Por ello, poco a poco va construyendo una estrategia comunitaria en línea con el enfoque de la OCDE, al cual a veces supera¹, por lo que los Estados miembros proyectan su política tributaria internacional sobre dos escenarios económicos diferentes, uno el mercado único de la UE con las normas comunitarias y, otro, en gran medida con el enfoque OCDE, en su relación con terceros países. De todas formas, se parte de la consideración de que si las empresas son globales y maximizan su beneficio a nivel global, las Administraciones tributarias tienen que adoptar ese enfoque también global, es decir, respetando la soberanía nacional, se debe ir a actuaciones conjuntas y coordinadas de dichas Administraciones, para lo que es necesario una mayor coordinación normativa y administrativa en la lucha contra el fraude y la evasión internacional.

En este contexto de existencia de disparidades normativas entre los diferentes países la planificación fiscal agresiva no es sino la expresión más dura de una maraña legislativa que las empresas globales sufren con costes de cumplimiento, eficiencia y, a veces, dobles imposiciones, aunque también, es verdad, facilita que se genere un arbitraje fiscal con dobles no imposiciones, dobles deducciones y traslaciones de bases imponibles, con artificiosidad de los mecanismos utilizados y falta de realidad económica sustantiva de los mismos en muchas ocasiones. Así, podemos caracterizar la planificación fiscal agresiva con las siguientes notas²: artificiosidad de las operaciones; aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales; ausencia de motivación

¹ Calderón Carrero, J. M: “La estrategia europea contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión y sus principales implicaciones”, *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 363, junio 2013. Madrid.

² Amorós Viñals, A: “La planificación fiscal agresiva” *Revista Contabilidad y Tributación*, nº 362, mayo 2013, Madrid.

económica y finalidad exclusivamente fiscal y utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad.

La extensión de la buena gobernanza fiscal a terceros países no miembros de la UE, con la aplicación de sus principios de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal, junto a la propuesta de cambios normativos en los diferentes países para coordinar el tipo de medidas a diseñar y aplicar para combatir el abuso y el fraude fiscal internacional hacen pensar que dicha lucha se enmarca dentro de lo que “debería ser”, con una finalidad amplia de cambiar el escenario normativo nacional y, por tanto, internacional, así como el marco de la cooperación entre los países, superando esquemas de carácter estrictamente nacional en la actuación de los Estados para adaptarlo al nuevo orden económico internacional de globalización económica e internacionalización creciente de las empresas que les obliga a minimizar costes en dicho contexto. En este nuevo escenario los CDI podrían llegar a ser multilaterales.

Por tanto, la planificación fiscal agresiva, por una parte, ha desbordado la aplicación e interpretación de las normas nacionales en vigor, así como su esquema interpretativo y aplicativo, pero, por otra parte, ha puesto de manifiesto también que los Estados no pueden luchar con éxito de manera aislada contra operadores globales, en un entorno de competencia fiscal agresiva de muchos Estados o territorios.

La práctica de la buena gobernanza fiscal junto con los cambios normativos adecuados a este nuevo escenario permitirá superar las deficiencias actuales existentes en la normativa y en la cooperación y competencia entre los Estados, de tal forma que la planificación fiscal agresiva puede acelerar la crisis del paradigma tributario construido sobre la base del concepto de renta mundial y residencia tributaria, consolidado mediante la amplia red de CDI bilaterales suscritos.

Como es conocido, la globalización está haciendo un mundo cada vez más grande e interdependiente, con muchos intereses en juego, no siempre coincidentes, tanto dentro como fuera de la UE, al que las normas tributarias y las actuaciones de las Administraciones se deben adaptar.

LA GARANTIA DE COBERTURA DE LOS COSTES FISCALES: LA DOCTRINA PONTINA AMBIENTE*

Enrique de Miguel Canuto
Universidad de Valencia

En la jurisprudencia comunitaria relativa a los impuestos sobre residuos emerge la garantía de cobertura de los costes fiscales como portadora de un amplio abanico de potenciales consecuencias.

1. Introducción

En el marco de la preocupación por el deterioro del medio ambiente¹ encontramos la emergencia de impuestos que tienen por objeto el depósito de residuos en vertederos². Estos impuestos han ido extendiéndose en el contexto de interrogantes que no siempre han encontrado concordancia en las respuestas. El Tribunal de la Unión ha debido abrirse paso en esta coyuntura a la busca de criterios que permitan ir dando solidez a la construcción de estas figuras fiscales.

La garantía de cobertura de los costes de explotación del vertedero que recibe y valoriza o elimina los residuos es uno de los criterios de elaboración jurisprudencial que encontramos en este terreno. Sin embargo, no está enteramente dada su significación en el campo de la fiscalidad de los residuos, lo que invita a un análisis que sea base de una reflexión con vistas a profundizar en el juego de este principio.

Una buena ocasión la brinda el caso *Pontina Ambiente* resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 25 de febrero de 2010³, en que son cuestionadas una liquidación y una sanción impuestas por la Administración de la Región del Lazio, en concepto de impuesto sobre el depósito de residuos sólidos en vertederos, a una empresa explotadora del vertedero. La más reciente sentencia de 24 de mayo de 2012,

* 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 y del Proyecto Prometeo 2013/054 “La globalización del fenómeno tributario: construcción metodológica, criminalización y derechos humanos”.

¹ Falcón y Tella, R.: “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, en *Derecho del medioambiente y Administración local*, Barcelona, 2006; Herrera Molina, P. M.: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, 2000; Menéndez Moreno, A.: “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza y clasificación”, *Tratado de tributación medioambiental*, Becker, Cazorla, Martínez- Simancas (dirs.), vol. I, Navarra, 2008; Patón García, G.: “Tendencias y perspectivas en la fiscalidad medioambiental de la Unión europea”, *Noticias de la Unión europea*, nº 281 (2008); Sánchez Pedroche, J. A., “La tributación medioambiental ¿sólo un tema de moda?”, *RDFHP*, nº 242 (1996); Vaquera García, A.: *Fiscalidad y medioambiente*, Valladolid, 1999.

² Luchena Mozo, G. y Patón García, G.: *Fiscalidad de los residuos en el ámbito autonómico*. Barcelona, 2008 y Puig Ventosa, I.: “Fiscalidad ambiental y gestión de residuos”, *Tratado de tributación medioambiental*, Becker, Cazorla, Martínez –Simancas (dirs.), vol. II, Navarra, 2008.

³ Pistone, P.: *Italy: the Pontina Ambiente case (C-172/08) and the Zanotti case (C-56/09), ECJ-recent developments in direct taxation*, Viena, 2009, pp. 139 a 151.

caso *Amia*⁴, supone la consolidación y el inequívoco fortalecimiento de la doctrina *Pontina Ambiente*.

2. Impuesto sobre el depósito de residuos sólidos en vertederos

En Italia, la Ley n° 549, de 28 de diciembre de 1995, de medidas de racionalización de la Hacienda Pública, introdujo un impuesto especial sobre el depósito de residuos sólidos en vertederos, con la finalidad de favorecer una menor producción de residuos y la recuperación de residuos, de materias primas y de energía⁵. Este impuesto especial sobre el depósito de residuos sólidos en vertederos debe ser pagado a las Regiones italianas.

El hecho imponible de este impuesto es realizado mediante el depósito de residuos sólidos en vertederos. Sujeto pasivo del impuesto será la entidad explotadora de la empresa de almacenamiento definitivo de los residuos⁶.

La cuota a pagar se determinará multiplicando el importe del tipo del impuesto por la cantidad de residuos depositados expresada en kilogramos y por un coeficiente corrector que toma en consideración el peso específico, la calidad y las condiciones de depósito de los residuos.

La empresa explotadora del vertedero -como lo es *Pontina Ambiente*- deberá repercutir el impuesto sobre la entidad local que deposita los residuos. Debemos subrayar el deber de repercusión de la entidad explotadora del vertedero en la entidad depositante, como elemento que será capital en toda la argumentación del Tribunal de la Unión.

Además, están previstas sanciones pecuniarias en caso de impago, en caso de pago insuficiente o caso de pago tardío de dicho impuesto, sanciones que podrán alcanzar una cuantía equivalente al 400 por 100 del importe del impuesto relativo a la operación efectuada⁷.

En la Región del Lazio, según la Ley n° 549/95 y la ley regional de aplicación, la empresa explotadora del vertedero está sujeta al pago trimestral del impuesto especial, que debe abonarse en el curso del mes siguiente al vencimiento del trimestre civil durante el cual se han efectuado las operaciones de depósito. Estando, como hemos dicho, la empresa explotadora del vertedero obligada a repercutir dicho impuesto sobre los municipios que depositen sus residuos.

Por otra parte, debe mencionarse, por las razones que después se verán, el Decreto Legislativo n° 231, de 9 de octubre de 2002⁸, por el que se adapta el Derecho interno italiano a la Directiva 2000/35 por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, norma interna que reproduce en lo esencial las reglas de dicha Directiva.

⁴ Bouhier, V.: “La généralisation du caractère préalable de l’obligation d’interprétation conforme”, *Revue des affaires européennes*, n° 2 (2012), pp. 433 a 441.

⁵ G.U.R.I. n° 302, de 29 de diciembre de 1995.

⁶ Artículo 3 apartado 26 de la Ley n° 549/95.

⁷ Artículo 3 apartado 31 de la Ley n° 549/95.

⁸ G.U.R.I. n° 249, de 23 de octubre.

3. Premisas fácticas

El conocimiento de las circunstancias del caso *Pontina Ambiente* resuelto por sentencia del Tribunal de la Unión de 25 de febrero de 2010⁹ nos permitirá comprender mejor y enriquecer nuestra ulterior reflexión.

Pontina Ambiente, con domicilio en Roma, es una sociedad dedicada a la recogida y a la eliminación de residuos. Su actividad consiste principalmente en recibir en un vertedero los residuos sólidos procedentes de distintos municipios de la Región del Lazio, almacenarlos, tratarlos con vistas a la producción de productos derivados y de compost, así como reducir su volumen.

La empresa explotadora del vertedero pagó con retraso el impuesto correspondiente al tercer y al cuarto trimestres de 2004, por lo que la Administración de la Región del Lazio le envió dos liquidaciones tributarias en octubre de 2006 y, al mismo tiempo, le impuso las sanciones pecuniarias en relación con el pago tardío del impuesto. A continuación, Pontina Ambiente postuló ante la Commissione tributaria provinciale de Roma la anulación de los actos notificados por la Región del Lazio.

Pontina Ambiente impugnó la Ley nº 549/95 en cuanto designa a la entidad explotadora del vertedero como sujeto pasivo del impuesto en cuestión. También impugnó las sanciones que se le impusieron por la demora en el pago del impuesto a la Región del Lazio, por entender que eran los municipios depositantes los responsables de dicha demora. Cuestionó que el pago de dicho impuesto por la entidad explotadora del vertedero no está supeditado a que los municipios depositantes abonen el importe de la prestación de servicios por ella efectuada y cuestionó así mismo que no está prevista sanción alguna contra dichos municipios por su conducta incumplidora.

En este recurso, la empresa explotadora del vertedero alegó la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de determinadas modalidades de aplicación del impuesto sobre el depósito de residuos, referentes a la determinación del sujeto pasivo del mismo y al régimen de sanciones en caso de pago tardío del impuesto, y, entendió que concurría la vulneración de los artículos 12 CE, 14 CE, 43 CE, 46 CE, del artículo 10 de la Directiva 1999/31 sobre vertido de residuos y de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2000/35.

4. Garantía de cobertura de los costes fiscales

El impuesto sobre residuos es un coste de explotación que debe ser reembolsado a la entidad explotadora del vertedero. Este es el baricentro de la sentencia.

“La posibilidad de que un Estado miembro introduzca un impuesto sobre los residuos que debe pagar la entidad explotadora de un vertedero y que deben reembolsar a esta última las colectividades que depositan los residuos, queda supeditada a que este dispositivo fiscal vaya acompañado de medidas cuyo objeto sea asegurar que el reembolso del impuesto se lleve a cabo efectivamente y en un breve plazo con el fin de que sobre dicha entidad explotadora no recaigan cargas de explotación excesivas ocasionadas por la demora en el pago por parte de dichas colectividades y que, de este modo, no se menoscabe el principio de que quien

⁹ Sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2010, caso *Pontina Ambiente* –Región del Lazio (Italia), causa C- 172/08.

contamina paga. En efecto, hacer recaer dichas cargas sobre la entidad explotadora, llevaría a imputar a la mencionada entidad explotadora costes relacionados con la eliminación de residuos que no ha generado y que sólo le corresponde eliminar en el marco de sus actividades de prestador de servicios” (ap. nº 38).

El principio de los razonamientos y el fundamento de la decisión es el artículo 10 de la Directiva nº 1999/31 sobre vertido de residuos¹⁰ según el cual los Estados miembros tomarán las medidas oportunas para garantizar que todos los costes que ocasione el establecimiento y la explotación del vertedero, así como los costes estimados del cierre y mantenimiento posterior del emplazamiento durante por lo menos treinta años, queden cubiertos por el precio que cobre la entidad explotadora por la eliminación de cualquier tipo de residuos en dicho vertedero. Enuncia pues el principio de garantía de la cobertura de los costes de explotación del vertedero.

En segundo lugar, se introduce el principio de libertad de elección del método de financiación de los costes de explotación del vertedero y dentro de ese principio, mediante una operación de cirugía mercantil, se aloja al impuesto sobre residuos:

“Tal como señala la Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, el artículo 10 de la Directiva 1999/31 no obliga a un Estado miembro a regular de una determinada forma el pago de los costes de explotación de un vertedero. En consecuencia, en el estado actual del Derecho de la Unión, no existe ninguna normativa adoptada sobre la base del artículo 175 CE que imponga a los Estados miembros un método concreto en cuanto a la financiación de dichos costes, de modo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro de que se trate, indistintamente mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad (véase, por analogía, la sentencia *Futura Immobiliare y otros*, antes citada, apartado 48)”(ap. nº 33).

Desde ahí pasa a atraer al razonamiento al impuesto sobre residuos:

“de ello se desprende que el artículo 10 de la Directiva 1999/31 no se opone a que un Estado miembro introduzca un impuesto sobre los residuos depositados que la entidad explotadora de un vertedero debe pagar y repercutir sobre el poseedor de los residuos que los ha depositado. Tampoco se opone a que se impongan sanciones que penalicen a la mencionada entidad explotadora que pague el impuesto con retraso, siendo competencia exclusiva de los Estados miembros tanto la instauración de dichas sanciones, como la identificación del sujeto pasivo de dicho impuesto” (ap. nº 34).

La tercera premisa pone en escena al principio quien contamina paga y lo vincula con la Directiva sobre vertido de residuos: “esta exigencia es una expresión del principio «quien contamina paga», que implica, como el Tribunal de Justicia ha declarado ya en el marco de la Directiva 75/442 y de la Directiva 2006/12/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, relativa a los residuos, que el coste de la eliminación de los residuos deberá recaer sobre sus poseedores (véanse sentencias de 7 de septiembre de 2004, *Van de Walle y otros*, C-1/03 , apartado 57; de 24 de junio de 2008, *Commune de Mesquer*, C-188/07, apartado 71, y *Futura Immobiliare y otros*, antes citada, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada). Dicha exigencia se inscribe en el objeto de la Directiva 1999/31 que es, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, cumplir

¹⁰ Directiva 1999/31/CE del Consejo, de 26 de abril de 1999, relativa al vertido de residuos.

los requisitos de la Directiva 75/442, y en concreto de su artículo 3 que obliga a los Estados miembros a tomar las medidas adecuadas para fomentar la prevención o la reducción de la producción de los residuos” (ap. nº 36). La garantía de cobertura de costes de explotación del vertedero exige precisar a cargo de quién está la cobertura de esos costes: “el coste de la eliminación de residuos deberá recaer sobre sus poseedores”.

5. Costes que están cubiertos

¿Qué conceptos son los que deben ser reembolsados? No solo el importe del impuesto en sí calculado sobre la base de la cuantía de residuos depositados, sino también todos los costes relacionados con el cobro de las cuantías adeudadas en este concepto por el poseedor a la entidad explotadora: 1º “costes resultantes de la demora en el pago de estas cantidades” entiendo se refiere a la demora por parte del poseedor de los residuos en el pago del impuesto, 2º “costes soportados para evitar una sanción pecuniaria”, entiendo serían, por ejemplo, los costes de un préstamo solicitado por el vertedero para atender el abono del impuesto ante el impago del depositante de residuos, 3º sanciones pecuniarias impuestas a la entidad explotadora por causa de demora en el pago del impuesto por parte del depositante de los residuos.

“En todo caso, al igual que un impuesto como el de que se trata en el litigio principal, calculado sobre la base de la cantidad de residuos depositados, constituye un coste de explotación en el sentido del artículo 10 de la Directiva 1999/31, que debe ser incluido en el precio que el poseedor que deposita residuos debe abonar a la entidad explotadora de un vertedero, todos los costes relacionados con el cobro de las cantidades adeudadas en este concepto por el poseedor a la mencionada entidad explotadora y, en concreto, los costes resultantes de la demora en el pago de estas cantidades, incluidos en su caso los costes soportados para evitar una sanción pecuniaria, deben repercutirse en ese precio para cumplir los requisitos contemplados en el artículo 10 de la Directiva 1999/31” (ap. nº 39).

“Lo mismo puede decirse de las sanciones pecuniarias impuestas a la entidad explotadora de un vertedero por la demora en el pago de dicho impuesto cuando dicha demora se debe a la demora del poseedor de los residuos en el pago de las cantidades adeudadas en concepto de dicho impuesto, extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales” (ap. nº 40).

Además, como después veremos, la empresa explotadora, con base en la Directiva nº 2000/35, podrá exigir a la empresa depositante intereses de demora, en caso de demora en el pago de las cantidades debidas abonar que sea imputable a la empresa depositante de los residuos.

Al juez nacional corresponderá verificar la concurrencia de las circunstancias enunciadas por el juez comunitario. Por una parte, se intuye puede haber una concurrencia de culpas de la empresa de explotación y la empresa depositante que dificulte deslindar la responsabilidad de cada uno. Por otra parte, la empresa de explotación deberá presentar la documentación contable acreditativa de las razones impeditivas del pago temporáneo.

6. Efecto directo del principio

En una sentencia posterior, en la Sentencia de 24 de mayo de 2012, caso *Amia*¹¹, el Tribunal de la Unión, afirmará el efecto directo¹² del artículo 10 de la Directiva vertido de residuos, sobre el principio de cobertura de los costes de explotación del vertedero. Interrogado acerca de la concurrencia de las condiciones para la producción del mencionado efecto el Tribunal contestó lo que sigue.

“En el presente asunto, el artículo 10 de la Directiva 1999/31 cumple dichos criterios, dado que impone a los Estados miembros, en términos inequívocos, una *obligación de resultado* preciso que no va acompañada de ninguna condición relativa a la aplicación de la norma que establece. En efecto, dicha disposición exige que los Estados miembros adopten medidas a fin de garantizar que el precio exigido por la eliminación de los residuos mediante vertido se fije de modo que cubra todos los costes vinculados a la creación y la explotación de un vertedero (sentencia *Pontina Ambiente*, antes citada, apartado 35)” (ap. nº 34).

El Tribunal sorteó la objeción de que el artículo 10 de la Directiva 1999/31 no impone a los Estados miembros ningún método preciso de financiación de los costes de los vertederos, y lo hizo en el sentido de entender que dicha circunstancia no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de resultado que establece el mencionado precepto.

Como el artículo 10 de la Directiva 1999/31 cumple las condiciones para tener efecto directo, en consecuencia, esta disposición se impone a todas las autoridades de los Estados miembros, no sólo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos de la Administración, incluidas las Administraciones descentralizadas, que quedan igualmente obligadas a aplicar esta disposición¹³.

Por ello, es indubitado y así lo explicita la sentencia, que en el caso en debate la Provincia Regional de Palermo es una entidad a la que puede ser opuesta la disposición de una Directiva en cuanto portadora de efecto directo en juicio. En el litigio principal, la empresa explotadora puede invocar el artículo 10 de la Directiva 1999/31 ante el órgano remitente contra la Provincia Regional de Palermo que es la autora de los actos impugnados.

7. Elaboración de la cuestión prejudicial

Volviendo al caso *Pontina Ambiente*, la *Commissione tributaria provinciale* di Roma decidió elevar la siguiente cuestión prejudicial: «Considerando que el artículo 3, apartados 26 [sujeto pasivo y deber de repercutir] y 31 [sanción pecuniaria], de la Ley nº 549/95 [...] interpretado en el sentido expuesto por la Administración tributaria, con arreglo, por otra parte, a su incuestionable tenor literal, podría oponerse a los artículos 12, 14, 43 y 46 del Tratado CE, al artículo 10 de la Directiva 1999/31 [...], y a los considerandos séptimo, décimo, decimosexto y decimonoveno de la Directiva 2000/35, considerando que se plantea, por tanto, un problema de compatibilidad entre el

¹¹ Sentencia TJUE de 24 de mayo de 2012, caso *Amia*-Provincia regional de Palermo, causa C- 97/11.

¹² Urcelay Lecue , M. C.: “Cincuenta aniversario de la sentencia Van Gennd en Loss del TJUE sobre el principio de efecto directo”, *Actualidad jurídica Aranzadi* , nº 865 (2013), p. 4.

¹³ En el mismo sentido, la sentencia del TJUE de 22 de junio de 1989, caso *Costanzo*, causa 103/88, ap. nº 30 a 33, y sentencia de 14 de octubre de 2010, caso *Fuß*, C-243/09, ap. nº 61.

ordenamiento comunitario y la citada normativa nacional, suspende el procedimiento en curso y la ejecutividad del título, y solicita al Tribunal que resuelva la cuestión en el ámbito de sus competencias específicas.»

La cuestión prejudicial elevada por la Comisión tributaria italiana no contiene referencias a hechos y no enuncia concretas razones que conducen a consultar al Tribunal de la Unión. Sin embargo, el Tribunal de la Unión reconstruye los problemas concurrentes y elabora su dimensión comunitaria, entendiendo que las indicaciones facilitadas por el órgano *a quo* son suficientes para proyectar un doble interrogante prejudicial.

Primera cuestión: ¿debe entenderse el artículo 10 de la Directiva 1999/31 en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la aplicable en el litigio principal, que establece a la entidad explotadora de un vertedero como sujeto pasivo de un impuesto especial sobre el depósito de residuos sólidos en vertederos que le debe reembolsar la colectividad que ha depositado los residuos, y que establece sanciones pecuniarias contra la entidad explotadora en caso de pago tardío de dicho impuesto, sin exigir que la colectividad reembolse el importe de dicho impuesto dentro de un plazo determinado y soporte, en caso de reembolso tardío, el conjunto de los gastos ocasionados por su demora, incluido el importe de las sanciones pecuniarias impuestas a la mencionada entidad explotadora?.

Segunda cuestión: ¿debe interpretarse la Directiva 2000/35 en el sentido de que las cantidades adeudadas a la entidad explotadora de un vertedero por parte de una colectividad que ha vertido residuos, como las debidas en concepto de reembolso de un impuesto, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y que los Estados miembros deben, por consiguiente, velar, con arreglo al artículo 3 de la misma, por que sean exigibles intereses en caso de demora en el pago de dichas cantidades?.”

8. Morosidad en operaciones comerciales

La segunda cuestión prejudicial del caso *Pontina Ambiente* interroga por la exigibilidad de los intereses por la entidad explotadora, en el caso de demora en el pago por parte de la entidad depositaria. La respuesta afirmativa alcanzada, que debe ser destacada, es la que sigue:

“Que procede responder a la segunda cuestión que los artículos 1, 2, punto 1, y 3 de la Directiva 2000/35 deben interpretarse en el sentido de que las cantidades que una colectividad local que deposita residuos debe a la entidad explotadora de un vertedero, como las adeudadas en concepto de reembolso de un impuesto, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de dicha Directiva y, por tanto, los Estados miembros deben velar, con arreglo al artículo 3 de la misma, por que dicha entidad explotadora pueda exigir intereses en caso de demora en el pago de dichas cantidades imputable a la mencionada colectividad local”(ap. n° 48).

En primer lugar, había que despejar el interrogante sobre la aplicabilidad de la Directiva n° 2000/35 sobre operaciones comerciales¹⁴.

¹⁴ Directiva 2000/35/CE del Parlamento europeo y del Consejo, de 29 de junio, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

La Directiva 2000/35, tras establecer en su artículo 1, que se aplicará a todos los pagos efectuados como contraprestación en operaciones comerciales, define, en su artículo 2, como «operaciones comerciales» «las realizadas entre empresas o entre empresas y poderes públicos que den lugar a la entrega de bienes o a la prestación de servicios a cambio de una contraprestación». El Decreto Legislativo nº 231, de 9 de octubre de 2002, adaptó el ordenamiento jurídico italiano a las mencionadas disposiciones, en términos similares.

Por lo que refiere a la relación entre la entidad explotadora de un vertedero y el municipio que deposita sus residuos, de las indicaciones contenidas en la resolución de remisión se desprende que la entidad explotadora presta un servicio al municipio consistente en la eliminación de los residuos depositados, y como contrapartida, el municipio debe abonar una contraprestación que incluye, conforme a la Ley nº 549/95, el importe del impuesto especial abonado por aquella.

Por tanto, “al contrario de lo que sostiene el Gobierno italiano, la relación entre la entidad explotadora de un vertedero y la colectividad que deposita residuos constituye una operación entre una empresa y una colectividad pública que lleva a una prestación de servicio a cambio de una remuneración y, por consiguiente, a una operación comercial en el sentido del artículo 2, de la Directiva 2000/35” (ap. nº 45). Por lo que los pagos efectuados como contraprestación de una operación de esa clase quedan comprendidos en la esfera de aplicación de la Directiva 2000/35.

En segundo lugar, corresponderá precisar los conceptos que entran en juego para la cuantificación del interés.

De lo anterior el Tribunal desprende “que, en una situación como la del litigio principal, los Estados miembros deben velar por que, con arreglo al artículo 3 de la Directiva 2000/35, se puedan exigir intereses en caso de demora en el pago de las cantidades debidas por este concepto por la colectividad local que deposita residuos a la entidad explotadora de un vertedero, que comprenderán en su caso, tal como se señala en el apartado 38 de la presente sentencia, el importe del impuesto satisfecho por dicha entidad explotadora y que deberá reembolsar la colectividad local que deposita los residuos” (ap. nº 47).

¿Qué conceptos abarca la base de esos intereses? “todos los costes relacionados con el cobro de las cantidades adeudadas en concepto de impuesto por el poseedor de residuos a la entidad explotadora” deben ser repercutidos en el precio (ap. nº 39). Lo que, como hemos visto, comprende: 1º “costes resultantes de la demora en el pago de estas cantidades” entiendo se refiere a la demora por parte del poseedor de los residuos en el pago del impuesto, 2º “costes soportados para evitar una sanción pecuniaria”, entiendo sería, por ejemplo, costes de un préstamo solicitado por el vertedero para atender el abono del impuesto ante el impago del depositante de residuos, 3º sanciones pecuniarias impuestas a la entidad explotadora por causa de demora en el pago del impuesto por parte del depositante de los residuos.

En tercer lugar, hemos de añadir que esta regla sobre el interés, tiene efecto directo, como ha reconocido la posterior sentencia del caso *Amia*, que examinamos en tres pasos:

Primero, se identifica el contenido de la norma: “por lo que respecta a los artículos 1 a 3 de la Directiva 2000/35, procede señalar que el artículo 3 de dicha Directiva establece que los Estados miembros deben velar por que puedan exigirse intereses de demora en

el caso de retraso en el pago, y pueda reclamarlos el acreedor que haya cumplido sus obligaciones contractuales y legales y que no haya recibido a tiempo la cantidad debida, a menos que el deudor pueda probar que no es responsable de ese retraso. Lo que lleva a sentenciar que “la obligación impuesta a los Estados miembros es incondicional y suficientemente precisa para producir efecto directo” (ap. nº 36).

Segundo, se individualiza la norma en relación con el caso: “dado que las cantidades que una entidad local que deposita residuos en el vertedero debe a la entidad explotadora de un vertedero, como las adeudadas en concepto de reembolso de un impuesto, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2000/35, de ello se deriva que dicha entidad explotadora puede exigir intereses en caso de demora en el pago de dichas cantidades imponibles a la mencionada entidad local (véase, en ese sentido, la sentencia *Pontina Ambiente*, antes citada, apartado 48)” (ap. nº 37).

Tercero, se extrae las consecuencias: “como los artículos 1 a 3 de la Directiva 2000/35 cumplen los requisitos para tener efecto directo, tales disposiciones se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros, esto es, no sólo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos de la Administración, incluidas las autoridades descentralizadas, quedando obligadas estas autoridades a aplicar esta disposición” (ap. nº 38).

9. Quien contamina paga

Nos detenemos ahora en el principio quien contamina paga, uno de los criterios empleados para resolver la primera cuestión prejudicial, principio cuyo juego en el campo fiscal ha sido debatido¹⁵ y que en ese ámbito es portador de notable ambigüedad.

El derrotero de la argumentación del Tribunal es éste:

“la posibilidad de que un Estado miembro introduzca un impuesto sobre los residuos que debe pagar la entidad explotadora de un vertedero y que deben reembolsar a esta última las colectividades que depositan los residuos, queda supeditada a que este dispositivo fiscal vaya acompañado de medidas cuyo objeto sea asegurar que el reembolso del impuesto se lleve a cabo efectivamente y en un breve plazo con el fin de que sobre dicha entidad explotadora no recaigan cargas de explotación excesivas ocasionadas por la demora en el pago por parte de dichas colectividades y que, de este modo, no se menoscabe el principio de que quien contamina paga. En efecto, hacer recaer dichas cargas sobre la entidad explotadora, llevaría a imputar a la mencionada entidad explotadora costes relacionados con la eliminación de residuos que no ha generado y que sólo le corresponde eliminar en el marco de sus actividades de prestador de servicios” (ap. nº 38).

“Esta exigencia es una expresión del principio «quien contamina paga», que implica, como el Tribunal de Justicia ha declarado ya en el marco de la Directiva 75/442 y de la Directiva 2006/12/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, relativa a los residuos, que el coste de la eliminación de los residuos deberá recaer sobre sus poseedores (véanse sentencias de 7 de septiembre de 2004, *Van de Walle y otros*, C-1/03, apartado 57; de 24 de junio de 2008,

¹⁵ Puede verse entre otros: Rosembuj, T.: “Los impuestos ambientales en las Comunidades autónomas”, *Quincena fiscal*, nº 9 (2007); Luchena Mozo, G. M. y Patón García, G.: “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *Quincena fiscal*, nº 18 (2005) y Herrera Molina, P. M.: *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Madrid, 2000.

Commune de Mesquer, C-188/07, apartado 71, y *Futura Immobiliare* y otros, apartados 44 y 45). Dicha exigencia se inscribe en el objeto de la Directiva 1999/31 que es, con arreglo a su artículo 1, apartado 1, cumplir los requisitos de la Directiva 75/442, y en concreto de su artículo 3 que obliga a los Estados miembros a tomar las medidas adecuadas para fomentar la prevención o la reducción de la producción de los residuos” (ap. nº 36).

La estructura argumentativa del Tribunal ensambla tres principios: el principio de garantía de cobertura de los costes de explotación del vertedero, el principio de libertad de elección de método de financiación de los costes de explotación del vertedero y el principio según el cual “el coste de eliminación de los residuos debe recaer sobre sus poseedores” como expresión del principio quien contamina paga. Observamos que los tres principios se insertan en el paradigma conceptual de la empresa.

Ahora bien, el impuesto no es un medio de financiación del vertedero como empresa, sino un medio de provisión de los gastos públicos para cubrir necesidades públicas. El impuesto en sí es obvio que no comprende la retribución original por el servicio prestado. Si bien la crítica principal consiste en que en la argumentación del Tribunal subyace la identificación entre el tributo-gasto público y los instrumentos privados de financiación. El Tribunal de la Unión no distingue entre conceptos públicos y conceptos mercantiles y encapsula los conceptos públicos en el vehículo de los conceptos mercantiles, con el riesgo de alcanzar como resultado la nihilización de los primeros, a consecuencia de su desconocimiento.

10. Interpretación conforme al Derecho de la Unión

La doctrina *Pontina Ambiente* ha recibido no sólo respaldo sino también notable fortalecimiento en la más reciente sentencia de 24 de mayo de 2012, caso *Amia*¹⁶, al afirmar el efecto directo del artículo 10 de la Directiva vertido de residuos y artículos 1 a 3 de la Directiva morosidad en las operaciones comerciales, como hemos visto. Además, y por otra parte, la sentencia enuncia, de una manera completa, la doctrina de la interpretación conforme¹⁷ al Derecho de la Unión que el juez nacional debe efectuar del Derecho nacional.

Amia efectuó un pago parcial del impuesto correspondiente a los trimestres primero y segundo de 2007 y no abonó el impuesto correspondiente a los trimestres tercero y cuarto del mismo año. Esto trajo consigo que la Provincia Regional de Palermo le girara una liquidación, con el fin de recaudar el impuesto no pagado por un importe de 3.574.205,19 euros, junto con los intereses y una multa del 30 por 100 de la cuota de dicho impuesto. A continuación, la empresa explotadora del vertedero interpuso ante la Commissione tributaria provinciale di Palermo un recurso contra la citada liquidación. La Comisión elevará cuestión prejudicial.

Según la resolución de remisión, la demora en el pago del impuesto está relacionada con el retraso en el reembolso del impuesto a la entidad explotadora del vertedero. Según el órgano remitente, la Ley nº 549/95 regula un impuesto sobre el vertido de residuos y determina los plazos para su recaudación de la entidad explotadora de un vertedero, pero sin establecer el reembolso del impuesto por parte de la entidad que efectúa el

¹⁶ *Ut supra*.

¹⁷ Alonso García, R.: “La interpretación del Derecho de los Estados conforme al Derecho comunitario: las exigencias y los límites de un nuevo criterio hermenéutico”, *REDE*, nº 18 (2006), pp. 227 a 260.

depósito, dentro de un plazo razonable, ni tampoco un procedimiento eficaz para obtener dicho reembolso. El órgano *a quo* añade que la Ley nº 549/95 no prevé la posibilidad de que la entidad explotadora se pueda dirigir contra quien deposita los vertidos en relación con la sanción administrativa que se le impone por el retraso en el pago del impuesto.

En estas circunstancias, la Commissione tributaria de Palermo decidió elevar al Tribunal de la Unión la cuestión prejudicial siguiente: “¿[Procede], a la luz de la sentencia *Pontina Ambiente* la inaplicación del artículo 3, [apartados 26 y 31], de la Ley nº 549, por ir en contra del artículo 10 de la Directiva 1999/31, así como la inaplicación de esas mismas disposiciones por ir en contra de los artículos 1 [a] 3 de la Directiva 2000/35?”. Subrayamos que el órgano remitente postula la inaplicación del impuesto, lo que, de llevarse a cabo, supondría la invalidez de la liquidación girada y la sanción impuesta.

“Al respecto, procede recordar, en primer lugar, que la cuestión de si ha de excluirse la aplicación de una disposición nacional, en la medida en que sea contraria al Derecho de la Unión, sólo se plantea *si no es posible* ninguna interpretación conforme de tal disposición (sentencia de 24 de enero de 2012, *Domínguez*, C-282/10, apartado 23)” (ap. nº 27).

“Es jurisprudencia reiterada que, al aplicar el Derecho interno, los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretarlo *en la medida de lo posible* a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva de que se trate para alcanzar el resultado que ésta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al sistema del Tratado FUE, en la medida en que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelven los litigios de que conocen (sentencia *Domínguez*, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada)” (ap. nº 28).

“El principio de interpretación conforme exige asimismo que los órganos jurisdiccionales nacionales, tomando en consideración la totalidad de su Derecho interno y aplicando los métodos de interpretación reconocidos por éste, hagan todo lo que sea de su competencia a fin de garantizar la plena efectividad de la Directiva de que se trate y alcanzar una solución conforme con el *objetivo* perseguido por ésta (véase la sentencia *Domínguez*, antes citada, apartado 27 y jurisprudencia citada)” (ap. nº 29).

Ello lleva al Tribunal de la Unión a responder que, incumbe al juez nacional, en primer lugar, comprobar, tomando en consideración la totalidad del Derecho interno, tanto *material* como *procesal*, si en algún modo puede interpretar su Derecho nacional de forma que pueda resolverse el litigio de una manera conforme con la letra y la finalidad de las Directivas 1999/31 y 2000/35, ello antes de abstenerse de aplicar las disposiciones de la Ley 549/95, y, subsidiariamente, si no es posible tal interpretación, entonces es cuando el juez nacional debe inaplicar, cualquier disposición nacional contraria a los artículos 10 de la Directiva 1999/31 y 1 a 3 de la Directiva 2000/35.

En suma, antes de inaplicar la norma nacional por contrariedad al Derecho de la Unión el juez nacional debe explorar todas las posibilidades interpretativas y aplicativas derivadas del principio de aplicación del Derecho nacional conforme al Derecho de la Unión.

11. Otras consecuencias de la garantía

El principio de garantía de la cobertura de los costes fiscales de la explotación, por su “efecto directo” en juicio, puede dar fundamento autónomo a la *pretensión de reembolso* del impuesto por parte de la entidad explotadora del vertedero, que ha abonado el impuesto por eliminación de residuos a la Administración, y se vea en dificultad para su cobro ante el depositario de los residuos, en caso de que se tropiece con deficiencias en la normativa nacional en relación con las actuaciones que deben seguirse para el reembolso del impuesto.

SOBRE LOS POLÉMICOS TRIBUTOS PARA LA FINANCIACIÓN DE RTVE *

Lilo Piña Garrido
Instituto de Estudios Fiscales

1. Introducción

Recientemente el Tribunal de Justicia de la UE ha publicado dos sentencias que sentando un importante precedente respecto a un caso que España tenía pendiente ante él, han conducido finalmente a la Comisión Europea a retirar su recurso contra nuestra normativa¹. Estas sentencias, de 27 de junio de 2013, han sido las relativas a los casos C-485/11, *Comisión/Francia*, y C-71/12, *Vodafone Malta*.

En ambos supuestos el asunto dilucidado tenía que ver con impuestos exigidos por Francia y Malta a empresas que operan en el sector de las telecomunicaciones, y en ambos el Tribunal ha decidido que esos impuestos son compatibles con la Directiva 2002/20/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas. Los dos asuntos sobre los que en principio aún tenía que pronunciarse el TJUE eran el caso español –C-468/11²–, archivado por auto de 24 de julio pasado, y el húngaro –C-462/12–, aún pendiente.

* Este trabajo ha sido finalizado en septiembre de 2013.

¹ Vid, por ej, “La UE da luz verde a la tasa teleco en TV”, *El Mundo*, 28-junio-2013; “La UE aprueba el modelo francés para las TV públicas y alivia la financiación de RTVE”, *El Confidencial*, 27-junio-2013, y “Bruselas retira la denuncia por la tasa a las “telecos” para TVE”, *Expansión*, 19-julio-2013.

² La Comisión decidió abrirnos una investigación en 2009 –vid. IP/09/1861, de 2-diciembre-. La Comisaria de Competencia N. Kroes tenía dudas sobre la compatibilidad del nuevo sistema de financiación de RTVE con las normas europeas sobre redes y servicios de comunicaciones electrónicas – y concretamente con la Directiva 2002/20/CE, de 7-marzo- y sobre si el sistema suponía una sobrecompensación para RTVE. Este expediente fue cerrado en julio de 2010 –vid IP/10/978- por el nuevo Comisario de la Competencia, J Almunia, pues se consideró que el sistema no ofrecía una compensación excesiva a RTVE por las obligaciones de servicio público que tenía encomendadas y que, por tanto, no constituía una ayuda de Estado incompatible con el Tratado de la UE.

Sin embargo, N. Kroes, ahora Comisaria de Agenda Digital, decidió unos meses antes, en marzo de 2010 –IP/10/332, 18 de marzo- abrir un nuevo procedimiento por infracción de la “Directiva de autorización” 2002/20/CE. Es la Decisión resultante de este procedimiento -30 de septiembre de 2010, vid IP/10/1211- la que condujo a la denuncia de España ante el TJUE por parte de la Comisión –el 14 de marzo de 2011; también se denunció a Francia-.

Cuando el Comisario de la Competencia Almunia cerró el primer expediente conocía la opinión de su colega Kroes acerca de la necesidad de seguir investigando la conformidad a Derecho Comunitario del sistema español, pero su Departamento consideró en la Decisión de 20 de julio de 2010 -relativa al régimen de ayudas C 38/09 que España tiene previsto ejecutar a favor de la Corporación de Radio y Televisión Española- que ese segundo procedimiento examinaría la legalidad de los tributos creados en la normativa española para financiar a RTVE, cuestión independiente de la que le tocaba a él, Comisario de la Competencia, investigar, a saber, si la compensación que recibía la televisión pública era excesiva o no. Y su conclusión fue que no, puesto que “el importe concedido a RTVE no depende de los ingresos generados por esos impuestos, sino que sólo está determinado por los costes netos de funcionamiento del organismo de radiodifusión” –resumen en la nota de prensa; y vid ptos 64, 66 y 77 de la Decisión-. “Por un lado, la recaudación obtenida con los impuestos que se destinará a la financiación de RTVE no puede rebasar los costes netos de la obligación del servicio público (cualquier ingreso que rebase esos costes se

Existen diferencias claras entre los tributos de los cuatro países mencionados; sin embargo, ninguno de ellos puede ser considerado “tasa administrativa” en el sentido de los art. 12 y 13 –y de los considerandos 30 y 31- de la “Directiva de autorización”, de modo que no se oponen al Derecho Comunitario y nada puede reprochárseles desde la perspectiva europea. Y es que en la Directiva que las empresas de telecomunicaciones querían hacer valer para justificar su negativa a pagar los tributos se establecen condiciones y principios que los Estados deben respetar cuando establezcan “tasas administrativas” –tasas también en el sentido del Derecho español- sobre las empresas que presten un servicio o suministren una red de comunicación electrónica o a quienes se haya otorgado un derecho de uso. Estas tasas no pueden superar la cuantía necesaria para cubrir los gastos que ocasione la gestión, el control y la ejecución del régimen de autorizaciones y concesiones a la Administración Pública, y deben imponerse de manera objetiva, transparente y proporcional sobre las empresas –art. 12 de la Directiva-. Los Estados pueden también exigir “cánones” –art. 13 de la Directiva- por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada. Estos cánones –también tasas, según las categorías de nuestro Derecho Tributario- no deben ser discriminatorios, deben ser transparentes, estar justificados objetivamente, ser proporcionados y tener en cuenta los fines y objetivos perseguidos por la Directiva.

Pues bien, en el caso de Malta, lo que el Estado exigía era un “impuesto especial” del 3 por 100 sobre la totalidad de los ingresos obtenidos por las empresas por la prestación a sus clientes de servicios de telefonía móvil –contratos y tarjetas prepago-. El TJUE llegó a la conclusión, tras analizar los art. 12 y 13 de la Directiva de autorización, de que este impuesto era un impuesto sobre el consumo –pto. 28 de la sentencia, aunque pide al órgano jurisdiccional remitente que analice él mismo esta cuestión conforme a su Derecho interno- y no es contrario a la Directiva comunitaria.

En el caso francés, más interesante para nosotros porque su ejemplo fue el que tuvo en mente nuestro legislador cuando aprobó el sistema de financiación de nuestra radiotelevisión pública, la figura examinada es un impuesto –*taxe*- que grava a los operadores de comunicaciones electrónicas sobre la base de los pagos que los usuarios realizan a cambio de los servicios que reciben con un tipo del 0,9 por 100 –analizaremos en detalle su estructura más adelante-. El hecho imponible no tiene nada que ver con un procedimiento administrativo de autorización que permita a las empresas acceder al mercado de servicios de comunicación electrónica, de modo que no puede incluirse dentro de los supuestos regulados en el art. 12 de la Directiva de autorización –ptos. 31 y ss de la sentencia-, ni por tanto puede afirmarse que vulnere el Derecho Comunitario.

En Hungría se estableció un impuesto especial sobre tres sectores importantes de la economía del país, que debía estar en vigor durante tres años para conseguir una recaudación extra para el Estado. Entre estos tres sectores se encuentra el de las telecomunicaciones –los otros dos son el comercio minorista y el suministro de energía comercial-. La base imponible está constituida por los beneficios empresariales de los sujetos pasivos. De modo que, de nuevo, el supuesto de hecho gravado y la

ingresará de nuevo en los Presupuestos Generales del Estado). Por otro lado, cuando los costes netos de la obligación del servicio público sean superiores a la recaudación generada por los impuestos, la diferencia se completará con contribuciones de los Presupuestos Generales del Estado... Por tanto, la financiación global planificada de la misión de servicio público de RTVE no dependerá de la cuantía de la recaudación impositiva específica, sino que procederá en cualquier caso de los Presupuestos Generales del Estado” – pto. 64-.

configuración del tributo no tienen nada que ver con las tasas que regula la Directiva de autorización. Pese a que la Comisión Europea consideraba –y por eso llevó a Hungría ante el TJUE- que esa carga financiera adicional –*further financial burden*, según se dice en el resumen de la demanda de la Comisión publicado en el *DOCE C 379/18*, de 8 de diciembre de 2012- es incompatible con el art. 12 de la Directiva, seguramente el Tribunal no lo verá de esa manera, como no lo ha hecho en los casos francés y maltés.

2. La financiación de RTVE en la Ley 8/2009, de 28 de agosto

La Ley 17/2006, de 5 de junio, de Radio y Televisión Públicas inició un proceso de reforma de nuestra RTVE recogiendo algunas de las propuestas que presentó el Consejo para la reforma de los medios de comunicación de titularidad del Estado creado por el Real Decreto 744/2004, de 23 de abril. El objetivo era establecer un mecanismo de financiación “estable y sostenido” que respetase los principios de Derecho Comunitario –proporcionalidad, transparencia- y pusiese fin a la situación de déficit permanente y elevado endeudamiento en que vivían nuestra radio y televisión públicas. Se optó por un sistema mixto, en el que junto a la subvención pública que el Estado entregaba, se esperaba que la Corporación pudiese obtener también ingresos con su actividad comercial, compitiendo con los operadores privados del mercado. La subvención pública se justificaba por la misión de servicio público que RTVE debía cumplir, una misión que las Cortes y el Gobierno definirían en mandatos-marco³ para nueve años y contratos-programa para tres, que el ente público debía ejecutar con rigor y que sería adecuadamente controlado –para evitar la utilización de fondos públicos en actividades distintas vulnerando el principio de libre competencia y perjudicando a los operadores privados, incumpliendo las normas de la Unión Europea al respecto-.

El servicio público de radio y televisión de titularidad del Estado se definía –en el art. 2.1 de la Ley- como “un servicio esencial para la comunidad y la cohesión de las sociedades democráticas que tiene por objeto la producción, edición y difusión de un conjunto de canales de radio y televisión con programaciones diversas y equilibradas para todo tipo de público, cubriendo todos los géneros y destinadas a satisfacer necesidades de información, cultura, educación y entretenimiento de la sociedad española; difundir su identidad y diversidad culturales; impulsar la sociedad de la información; promover el pluralismo, la participación y los demás valores constitucionales; garantizando el acceso de los grupos sociales y políticos significativos”.

A cambio de ese servicio público, RTVE tenía derecho a percibir una compensación: “Las compensaciones por el cumplimiento de las obligaciones de servicio público se consignarán en los Presupuestos Generales del Estado de manera diferenciada para cada una de las sociedades prestadoras del servicio público. Estas compensaciones tendrán carácter anual y no podrán superar el coste neto del servicio público prestado en el correspondiente ejercicio presupuestario...” –art. 33 de la Ley-.

Este sistema de financiación mixta sufrió una modificación importante con la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española –con la que se quiso incorporar la Directiva 2007/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre-. El legislador español decide “renunciar

³ El primero y aún vigente fue aprobado el 13 de diciembre de 2007, *vid. BOE* de 20 de junio de 2008.

definitiva e inmediatamente⁴ a los ingresos publicitarios y pasar a un sistema único de financiación basado en ingresos públicos”, según explica en la exposición de motivos. Y decide no permitir tampoco a RTVE ofrecer contenidos de pago o acceso condicionado, garantizando que “el servicio público de radio, televisión y servicios conexos e interactivos se preste en condiciones de universalidad y gratuidad”.

Así pues, la radio y la televisión pública no pueden, desde la entrada en vigor de esta ley, seguir emitiendo publicidad –y recibiendo una contraprestación por ello-, ni cobrar por la prestación de sus servicios a los usuarios. Pero necesita seguir financiándose. ¿Sólo con dinero público? En opinión del legislador “(n)o parece razonable que la garantía de la financiación sea a costa de aumentar las aportaciones del Estado. Parece lógico que quienes resulten beneficiados por esta decisión sean también quienes soporten, en parte, esa carga económica. La imposición de una aportación razonable a las operadoras privadas para la financiación de la televisión pública es, por otro lado, una fórmula utilizada por otros países de nuestro entorno”. Y así fue como aparecieron en nuestro sistema dos figuras nuevas, que comentaremos en el siguiente apartado⁵.

Antes sólo quisiéramos señalar que en toda la regulación sobre la forma de financiación de la radiotelevisión pública se han tenido necesariamente en cuenta las normas de la Unión Europea sobre ayudas de Estado. Por ejemplo en la Comunicación de la Comisión sobre aplicación de las normas en materia de ayudas estatales a los servicios públicos de radiodifusión, de 2 de julio de 2009, se recuerda que la función de servicio público está reconocida en el Tratado –art. 16 y 86.2 TFUE- y en el “Protocolo de Amsterdam” –el Protocolo nº 32 sobre el sistema de radiodifusión pública de los Estados miembros anexo al Tratado CE- y que “el sistema de radiodifusión pública de los Estados miembros está directamente relacionado con las necesidades democráticas, sociales y culturales de cada sociedad y con la necesidad de preservar el pluralismo de los medios de comunicación”, de modo que “(l)as disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea se entenderán sin perjuicio de la facultad de los Estados miembros de financiar el servicio público de radiodifusión en la medida en que la financiación se conceda a los organismos de radiodifusión para llevar a cabo la función de servicio público tal como haya sido atribuida, definida y organizada por cada Estado miembro, y en la medida en que dicha financiación no afecte a las condiciones del comercio y de la competencia en la Comunidad en un grado que sea contrario al interés común, debiendo tenerse en cuenta la realización de dicho servicio público” –pto. 11 Comunicación-. Las ayudas de Estado son admisibles –ex art. 86.2 y 87.3 TFUE- en la medida en que cumplan con los requisitos establecidos en la sentencia *Altmark*, asunto C-280/00, de 24 de julio de 2003, a saber, que la empresa beneficiaria de la ayuda sea la encargada de la ejecución de las obligaciones de servicio público, que estas obligaciones estén claramente definidas, que los parámetros de la ayuda estén fijados de

⁴ La entrada en vigor de la ley se produjo el 1 de septiembre de 2009. *Vid.* DT 3ª sobre la aplicación de las nuevas figuras tributarias que regula, y la DT 1ª sobre las emisiones y contratos de publicidad.

Hubo cierta polémica en aquellos momentos porque TVE aprovechó para firmar sus últimos contratos de publicidad entre el 29 de julio, fecha de aprobación de la nueva ley por las Cortes, hasta el 31 de agosto, último día de vigencia de la vieja norma, para disgusto de sus competidoras privadas que lo denunciaron públicamente. *Vid.* “TVE contrató publicidad rozando el fraude de ley durante un mes” en *Telecinco*, de 8 de septiembre de 2009.

⁵ También se dedica a RTVE un porcentaje del rendimiento de la tasa sobre reserva de dominio público radioeléctrico –art. 4 de la Ley-, pero no nos ocuparemos de esa figura en este trabajo.

forma objetiva y transparente, que la compensación económica no supere el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos derivados de las obligaciones de servicio público y que se parta para ello de lo que serían los costes de una empresa media, bien gestionada y adecuadamente equipada para cumplir con la misión de servicio público –*vid* pto 23 de la Comunicación-. La definición de las obligaciones de servicio público, su encomienda como misión a una empresa, el respeto del principio de proporcionalidad de la cuantía a que ascienda la ayuda de Estado y la financiación pública, son, pues, muy importantes –ptos 36 y ss de la Comunicación-. Y para comprobar que el principio de proporcionalidad se respeta se necesita transparencia en el funcionamiento de la empresa designada y una contabilidad clara –analítica- que permita comprobar que no existe sobrecompensación alguna que pueda afectar a la libre competencia⁶.

3. Figuras problemáticas: las “aportaciones” de los operadores de telecomunicaciones y de las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión con ámbito superior al de una comunidad autónoma

Ante la necesidad de encontrar una nueva fuente de financiación para RTVE, una vez decidido suprimir los ingresos por publicidad, el legislador no se planteó establecer un impuesto por la tenencia y disfrute de aparatos de televisión como existe en otros países y existió en el nuestro –introducido por el DL de 22 de febrero de 1957, y en vigor hasta su supresión por la Ley 103/1965, de 21 de diciembre-; parece que era una figura de difícil y compleja recaudación, fácil de evadir y ahora de no tan sencilla aplicación dada la variedad de soportes sobre los que se puede recibir el servicio⁷. Tampoco pensó nuestro legislador en implantar el modelo de otros países que cobran un recargo sobre el consumo de energía eléctrica para gravar el uso de los televisores y las radios⁸. No⁹. Nuestro legislador optó por seguir el ejemplo francés.

⁶ *Vid* el análisis de la problemática relativa al nuevo sistema de financiación de RTVE y su consideración o no como ayuda de Estado contraria a Derecho Comunitario que realizan Medina González: “La financiación de los medios públicos de comunicación a la luz del Derecho europeo de la competencia: la nueva Ley 17/2006, de 5 de junio, de la Radio y Televisión de titularidad estatal”, *Revista de Administración Pública*, nº 171, septiembre-diciembre 2006, p. 293 y ss, y “El nuevo modelo de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española a la luz del Derecho Europeo de la Competencia”, *CREDF*, nº 146, 2010, pp. 359 y ss; González Botija: “Servicio público y financiación de las televisiones nacionales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 296, septiembre 2009, p. 153 y ss, y “El nuevo modelo de financiación de la Televisión Pública Española: ¿es legal desde la perspectiva del Derecho comunitario y español?”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 306, julio 2010, p. 71 y ss; y Blasco Delgado, C. y Mata Sierra, T., “Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente”, *CREDF*, nº 148, octubre-diciembre 2010, pp. 947 y ss, y “Las “telecom taxes” como límite a la exigencia de la nueva aportación que financia la televisión pública. Un intento de injerencia en el Poder tributario de los Estados miembros”, *QF*, nº 22, 2010, p. 15 y ss.

⁷ Así lo explica el Consejo de Estado en su informe sobre el Anteproyecto de Ley de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española nº 884/2009, de 28-mayo-2009 –pto. 4-. *Vid* también Montes Fernández: “Vida y muerte del impuesto de radioaudición y de televisión”, *Análisis Jurídico y Económico Escorialense*, nº 421, enero 2009, p. 389 y ss.

⁸ *Vid* una panorámica de Derecho Comparado sobre los sistemas de financiación de las televisiones públicas en González Botija: “Servicio público...”, nota a pie de página 15, en la que resume información conseguida de Muñoz Machado: “La financiación de la Televisión Pública y Privada” en AAVV, *El régimen jurídico del audiovisual*, 2000.

En Francia la Ley nº 2009-258, de 5 de marzo, relativa a la comunicación audiovisual y al nuevo servicio público de la televisión, art. 33, creó un impuesto nuevo –que se introdujo en el *Code Général des Impôts*, art. 302 bis KH- para financiar a la televisión pública cuando esta dejó de emitir publicidad¹⁰, un impuesto sobre los operadores de comunicaciones electrónicas. La base imponible consiste en los pagos recibidos por los operadores de sus clientes, los usuarios de los servicios que prestan, de los que se deducen las dotaciones para amortizaciones de materiales y equipos para dotar las infraestructuras y redes de comunicaciones electrónicas sobre territorio francés, cuando el período de amortización necesario sea de diez o más años. Cuando los servicios ofrecidos forman parte de un paquete que contiene otros además de los servicios de televisión, la base imponible se reduce en un 50 por 100. Además sólo se exige el impuesto cuando los pagos recibidos durante el año natural –período impositivo- superan los cinco millones de euros –mínimo exento-. El devengo se produce cuando se reciben los pagos. El tipo de gravamen es de un 0,9 por 100. Se gestiona según el procedimiento regulado para el IVA.

Esta figura parece, pues, un impuesto sobre los rendimientos o beneficios de las empresas –los operadores de comunicaciones electrónicas-, de devengo instantáneo –cada vez que se obtiene un pago de un cliente-, adicional o complementario respecto al Impuesto de Sociedades.

Con el ejemplo francés a la vista –aunque con notables diferencias, como veremos- el legislador español introdujo dos nuevas figuras para financiar a la Corporación RTVE a las que denominó “aportaciones” y calificó –en la exposición de motivos de la ley- de “figuras tributarias”. De ellas dice que “se ajustan plenamente, como no podía ser menos, a los principios constitucionales sobre la tributación, en especial el de igualdad de trato a los sujetos pasivos y el de la adecuación del gravamen a la capacidad económica de tales sujetos pasivos así como el de legalidad en el establecimiento de los tributos y de las prestaciones patrimoniales de carácter público”. Veamos si es así.

La “aportación a realizar por los operadores de telecomunicaciones de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma” –regulada en el art. 5 de la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española¹¹- se exige “en atención al impacto positivo para el sector de las telecomunicaciones que se deriva de la nueva regulación del sector televisivo y audiovisual y, en especial, por la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil, así como la supresión de la publicidad y la renuncia a contenidos de pago o acceso condicional de la Corporación RTVE” –apdo. 1-. Si realmente se trata de una

⁹ La Comunidad Autónoma de Cataluña sí que parece haber pensado alguna vez en introducir un impuesto para financiar la televisión pública catalana, y en estos momentos baraja la idea de crear un canon sobre ella, pero para sostener el cine en catalán. Así lo cuenta *ABC*, de 3-julio-2013.

Por otro lado, en algún momento han sido las televisiones privadas –UTECA- quienes ha sugerido que las televisiones públicas –concretamente las autonómicas- se financien mediante impuestos, *vid. El Economista*, 29-septiembre-2010.

¹⁰La ley francesa entró en vigor el 1 de enero de 2009, con prohibición total de anuncios en la televisión pública a partir de diciembre de 2011 -*vid. Laflecha.net noticia* de 26-junio-2008-. Tres años *de vacatio legis* que permitieron a buen seguro a las empresas prepararse para actuar en un nuevo escenario. Muy diferente fue lo que sucedió en nuestro país.

¹¹ *Vid* también el art. 4 RD 1004/2010, de 5 de agosto, por el que se desarrolla la Ley 8/2009, de 28 de agosto, de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española.

figura tributaria, deberíamos llegar a la conclusión de que en este párrafo se contiene la definición del hecho imponible –expresión que no utiliza el legislador-. Sin embargo, para poder entender mejor por qué razón se grava a los operadores de servicios de telecomunicaciones -telefonía fija o móvil, o internet- que presten algún servicio audiovisual o que incluya algún tipo de publicidad –apdo. 3- es preciso tener en cuenta la regulación del resto de los elementos de la estructura del tributo.

La base imponible –término que no aparece expresamente en la norma- se calcula atendiendo a los “ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente, excluidos los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor” –apdo. 1¹²-. El devengo se produce el 31 de diciembre de cada año –excepto si la empresa pierde la habilitación para seguir operando en su sector antes, en cuyo caso el devengo se adelanta a ese momento, apdo. 5-. El tipo de gravamen –de nuevo somos nosotros los que utilizamos esta terminología tributaria- es una alícuota proporcional del 0,9 por 100 –apdo. 4-. La gestión –liquidación, inspección y cobro- corresponde a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, aunque la recaudación en vía ejecutiva se deja en manos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria –apdo. 6-. Las cantidades obtenidas se destinan a la financiación de RTVE –apdo. 7-.

Podría parecer que el legislador ha querido gravar el incremento en el volumen de beneficios que –algunos- operadores de telecomunicaciones¹³ obtendrán –se presume- a partir de la entrada en vigor de la nueva regulación de RTVE, regulación que supondrá para ellos mayores ingresos vía (a) posible explotación de la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil, (b) publicidad –la televisión pública ya no podrá emitirla y las empresas interesadas en ella tendrán que buscar nuevos cauces para hacer llegar sus mensajes a los consumidores- y (c) contenidos de pago –en los que tampoco podrá ya competir la televisión pública-.

En realidad, esta mayor capacidad económica, si llega a producirse –lo que habrá podido comprobarse en las cuentas y balances de las empresas de cada año tras la entrada en vigor de la Ley que comentamos- ya se grava con el Impuesto sobre Sociedades, porque este impuesto recae sobre los rendimientos obtenidos, por cualquier vía, por las personas jurídicas en cada ejercicio económico.

Esta coincidencia o superposición de figuras es más clara si tenemos en cuenta que en realidad el hecho imponible de la nueva “aportación” –como se deduce de la definición de su base imponible- es la obtención de ingresos, de ingresos brutos de explotación –con la sola exclusión de los obtenidos en el mercado de referencia al por mayor-, sin más. Esto es, no se gravan únicamente los ingresos derivados de la contratación de mayor publicidad o el aprovechamiento de los nuevos servicios de banda ancha. Se gravan, se toman como referencia en la base imponible, todos los ingresos brutos de la

¹² En el art. 4.2 del RD 1004/2010 se explica que “se consideran ingresos brutos de explotación los percibidos por las empresas por todos sus servicios minoristas no audiovisuales”.

¹³ Recordemos que están obligados al pago los operadores de servicios telefónicos fijo y móvil, y proveedores de acceso a internet, y que están excluidos los operadores que no prestan servicios audiovisuales o que no incluyan publicidad en sus servicios. Por otro lado esta ley –estatal- no afecta a los operadores que sólo operen en el territorio de una Comunidad Autónoma porque sobre ellos no tiene competencia el Estado. *Vid.* art. 5.3 de la Ley.

empresa, sea cual sea su origen¹⁴. Esto es lo que ya hace el Impuesto sobre Sociedades, de modo más refinado y pulido además.

El legislador es consciente de que no sólo está gravando los mayores beneficios que algunas empresas podrán obtener a partir de los cambios en el mercado audiovisual que supone, por ejemplo, la prohibición de emisión de publicidad en la televisión pública. Por eso en la exposición de motivos razona en los siguientes términos: “... el sistema que se establece toma en cuenta los ingresos de los sujetos pasivos y *muy especialmente* los que, de forma tanto directa como indirecta, habrán de percibir por la supresión del régimen de publicidad retribuida y por la renuncia a contenidos de pago en la Corporación RTVE. Estos beneficios concurren tanto en los operadores de televisión, como en los de telecomunicaciones, todos los cuales ya actúan y van a seguir actuando en el mismo sector a través de las varias soluciones y medios técnicos ya existentes, así como a través de los que de inmediato se pondrán en funcionamiento, tales como la potenciación de la televisión de alta definición, la televisión en movilidad, la televisión digital terrestre de pago o la interactividad, todo lo cual está directamente vinculado a la ampliación de los servicios de banda ancha fija y móvil”. La cursiva es nuestra y la hemos incluido para destacar que no se quiere gravar sólo esos beneficios, sino en todo caso *sobre todo* estos beneficios.

Llegamos a la misma conclusión si analizamos la segunda “aportación”, aquella que se debe “realizar por las sociedades concesionarias y prestadoras del servicio de televisión de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma” -art. 6 de la Ley¹⁵-.

En este caso la razón que justifica la figura es que “como consecuencia de la renuncia a la oferta de contenidos de pago o acceso condicional y de la supresión del régimen de publicidad retribuida como fuente de financiación” de la Corporación de RTVE, se derivará un “impacto económico favorable” para las televisiones privadas –o, más técnicamente, las sociedades concesionarias del servicio de televisión privada por ondas terrestres, en sistema analógico o digital; de televisión por satélite y de televisión por cable, apdo. 3-.

Sobre la base imponible constituida por los “ingresos brutos de explotación facturados en el año correspondiente” –apdo. 1-, se aplicará un tipo del 3 por 100, en el caso de los prestadores del servicio de televisión en abierto, y de un 1,5 por 100 en el caso de los prestadores del servicio de televisión de pago o acceso condicional –el legislador presume que estos no recibirán tantos contratos nuevos de publicidad como los primeros y, por tanto, se beneficiarán menos del nuevo sistema¹⁶, apdos. 4 y 5-.

Las disposiciones relativas al período impositivo –no citado como tal-, devengo, gestión y afectación del tributo tienen el mismo contenido que ya hemos comentado en relación con la primera “aportación” –*vid* apdos. 6 a 8-.

¹⁴ En relación con esto el Consejo de Estado, en su dictamen, hacía suyas algunas de las sugerencias presentadas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, en su informe de 21 de mayo de 2009, RO 2009/747–apdo 8.6^a-. Los dos organismos recomendaban recoger en la base imponible únicamente los ingresos obtenidos por las entidades gravadas derivados de sus actividades audiovisuales y establecer un umbral mínimo de ingresos, por debajo del cual quedarán exentos los rendimientos –*vid* pto. 5.5.1.2.1.a-

¹⁵ *Vid.* también art. 5 RD 1004/2010.

¹⁶ Lo hace siguiendo una recomendación del Consejo de Estado, explica en la exposición de motivos.

Observamos que aunque se intenta justificar otra vez la figura por el supuesto beneficio nuevo que van a obtener ciertas empresas –beneficio por el que de todos modos ya se tributa cada año en el Impuesto sobre Sociedades–, en realidad se someten a gravamen todos los ingresos brutos de explotación –esta vez no se deduce ninguna cantidad– obtenidos cada año¹⁷.

La ley indica en los dos casos –art. 5.2 y 6.2– que deberá aplicarse como derecho supletorio lo establecido en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos – y también la Ley General Tributaria y las respectivas normas reglamentarias-. ¿El legislador cree que ha creado dos tasas nuevas? ¿Cuál es el servicio público que reciben las empresas de telecomunicaciones y las televisiones privadas por parte de la Administración Pública? Debe existir uno que justifique la imposición de la tasa –art. 6 LTPP-. ¿La nueva regulación de la televisión pública que permite a estos otros operadores quedarse con un pedazo más grande de la tarta publicitaria es ese “servicio público”? esto es imposible, naturalmente.

Sencillamente no existe tal servicio público, de modo que no estamos en presencia de una tasa; ni por supuesto de una contribución especial, como podrían sugerir a los no expertos en Derecho Tributario la extraña denominación elegida –“aportación”– y los curiosos límites que se establecen a la posible recaudación que se puede obtener por estas vías: un 25 por 100 “del total de los ingresos previstos para cada año en la Corporación RTVE” en el caso de la “aportación” de los operadores de telecomunicaciones –art. 5.4 Ley¹⁸–, y un 15 o 20 por 100 en el caso de la “aportación” de las televisiones privadas –art. 6.4 y 6.5 Ley.

Por cierto que estas previsiones exigían un desarrollo reglamentario, pues ¿cómo y quién debía calcular si se habían superado esos límites y debía devolverse alguna cantidad a los sujetos pasivos? El Real Decreto 1004/2010 responde a estas cuestiones. En abril de cada año la Comisión del Mercado de Telecomunicaciones determina si las cantidades abonadas por las empresas de telecomunicaciones y de televisión privada superan los límites establecidos en la ley y se ingresa en el Tesoro del Estado el exceso que no puede destinarse a financiar RTVE –*vid.* art. 6 y ss-.

Pero volviendo a nuestra preocupación fundamental, ¿de qué tipo de figura estamos hablando? ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las “aportaciones”? ya hemos dicho que las “aportaciones” no son tasas -ni contribuciones especiales-¹⁹. En nuestra opinión son

¹⁷ También en relación con esta figura el Consejo de Estado, en su dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de Financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española nº 884/2009, de 28-mayo-2009, siguiendo las observaciones presentadas por la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones, pedía que se estableciese un umbral mínimo de ingresos por debajo del cual los operadores quedarán exentos – pto. 5.5.2- y respecto de los operadores de televisión por cable que sólo se les gravase por los ingresos provenientes de los servicios audiovisuales –apdo. 8.6ª-.

¹⁸ Sin embargo, los operadores de telecomunicaciones afirmaban no hace mucho que estaban financiando en 2010 un 37,6 por 100 del coste total de RTVE y pedían una rebaja fiscal de cuatro puntos. *Vid. El País y El Mundo*, de 4-diciembre-2012.

¹⁹ El Consejo de Estado criticaba en su informe sobre el Anteproyecto de ley la “indefinición” de las nuevas figuras, que se denominan “aportación” en el anteproyecto de ley –y en la ley definitivamente aprobada– y “contribución específica” en la memoria que lo acompaña. Sobre su configuración, dice: “Se trata de una exacción que tiene perfiles singulares, cercanos a los de las transferencias coactivas, desvinculada de la actividad administrativa de gestión del sistema de autorización y que, por consiguiente, no puede ser calificada técnicamente como tasas o canon” –a los efectos de la Directiva 2002/20/CE. *Vid* pto. 4.

desde luego tributos, porque son exacciones pecuniarias obligatorias impuestas por el Estado sobre unas empresas para cumplir determinados fines públicos y financiar un tipo de gasto público –la financiación de un servicio económico de interés general o, mejor, de las obligaciones derivadas de este exigidas a una empresa pública, la Corporación RTVE-. Por exclusión, pues, sólo puede tratarse de impuestos. Impuestos parafiscales, dada su afectación a una empresa pública, y su gestión por medio de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones.

Como impuestos las “aportaciones” sólo serán conformes con nuestra Constitución si respetan los principios del art. 31. ¿Respetan el de capacidad económica? Ciertamente gravan beneficios empresariales, pero beneficios brutos, sin permitir la deducción apenas de ningún tipo de gasto, lo cual ya les hace merecedoras de reproche. Sin embargo, la crítica fundamental que nosotros, al menos, planteamos es su solapamiento con el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Dos figuras tributarias estatales no pueden gravar la misma manifestación de riqueza –aunque sólo afecte esta doble imposición a un grupo reducido de sujetos pasivos-. Ciertamente es que existen diferencias entre el IS y las “aportaciones” –no sólo la base imponible se define de modo distinto; el período impositivo también, puesto que en el IS es el ejercicio económico y en las “aportaciones” el año natural, de modo que no siempre coincidirán; los tipos de gravamen, las cuotas también varían-. Pero básicamente se está haciendo pagar a las empresas de telecomunicaciones y a las televisiones privadas dos veces por obtener rendimientos en el ejercicio de su actividad –de toda su actividad, no sólo de la venta de mayor número de espacios publicitarios debido a la ausencia de competencia de la televisión pública-²⁰.

Algunos autores²¹ califican a estas figuras de “exacción parafiscal” y como tal las consideran una cuarta categoría tributaria que se añadiría a nuestras tres conocidas y reconocidas por la doctrina –impuesto, tasa, contribución especial- y que constituiría una vía alternativa para financiar algunos servicios públicos cuyos costes deben ser cofinanciados por los beneficiarios.

Nosotros hemos de confesar que no compartimos las reflexiones y conclusiones de estos autores. Reiteramos que, en nuestra opinión, se trata de impuestos parafiscales que no respetan el principio de capacidad económica y presentan, por ello, serios problemas de constitucionalidad. Son figuras conformes con el Derecho Comunitario, sin duda, pero no tanto con los principios fundamentales de nuestro Derecho interno.

4. Conclusión

Recientemente se ha difundido en prensa la idea de que el gobierno está pensando en volver a recuperar la publicidad en la televisión pública como forma de financiación,

²⁰ García de Pablos coincide con nosotros en que los mayores ingresos ordinarios que los operadores de televisión puedan obtener por los mayores contratos de publicidad que reciban desde el momento en que la emisión de publicidad queda prohibida en la televisión pública ya están sujetos al IS –p. 25-, de modo que no existe una nueva capacidad económica que pueda justificar el nuevo gravamen. Por tanto, si esta nueva figura se considera un tributo –razona, p. 27- existiría una doble imposición –y el autor realiza una serie de apreciaciones entonces relativas a los art. 6.2 y 6.3 LOFCA que nosotros no consideramos aplicables a este caso pues no existe aquí ningún problema de coexistencia de figuras estatales, autonómicas y locales-. Por eso y porque no ve clara su naturaleza jurídica se inclina por considerar la figura una “prestación patrimonial de carácter público” –vid. “La legalidad del canon para la financiación de Televisión Española”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia* nº 24, 2011, p. 27-.

²¹ Blasco y Mata: “Análisis jurídico...” (2010), p. 972 y ss.

dado que en los últimos años y con la aplicación del modelo de financiación que hemos comentado en estas páginas, RTVE ha necesitado más subvenciones públicas que antes –concretamente se dice que se ha pasado de los 1.017,70 millones de euros en 2007 o 1.430,47 en 2010 a los 2.264,85 de 2011 y 2.334,55 de 2012²².

Aunque a muchos televidentes puede que no les agrade la idea, puede que no sea una mala solución. La vuelta de la publicidad conllevaría la supresión de unas figuras que, como hemos tenido oportunidad de explicar, puede que no planteen ya dudas acerca de su conformidad con el Derecho Comunitario –tanto la Comisión, como el Tribunal de Luxemburgo han dejado claro que no vulneran las normas de ayudas de Estado, ni la Directiva de “autorización” en materia de servicios de telecomunicaciones-, pero sí que las plantean en relación con su adecuación a nuestra Constitución.

En nuestra opinión, la configuración técnica de estos impuestos parafiscales no es la mejor y no respeta debidamente el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31 CE, al someter a gravamen unas rentas por las que los sujetos pasivos afectados ya tributan en el Impuesto sobre Sociedades. Que ciertas empresas –las afectadas por las “aportaciones” que aquí hemos analizado- deban pagar dos veces por las mismas rentas, sufriendo una mayor carga tributaria que aquellas que operan en otros sectores económicos podría también ser considerado contrario al principio de igualdad²³. Son asuntos sobre los que tendrá que pronunciarse el Tribunal Supremo, pues ante él penden ahora los recursos que las obligadas tributarias han planteado²⁴. Estudiaremos con atención sus sentencias cuando sean promulgadas.

Bibliografía

Blasco Delgado, C y Mata Sierra, T.: “Análisis jurídico de los nuevos mecanismos de financiación del servicio público estatal de televisión: de su compatibilidad con el derecho de la competencia a su difícil encaje en el derecho tributario vigente”, *CREDF*, nº 148, octubre-diciembre 2010, p. 947 y ss.

Idem: “Las “telecom taxes” como límite a la exigencia de la nueva aportación que financia la televisión pública. Un intento de injerencia en el Poder tributario de los Estados miembros”, *QF*, nº 22, 2010, p. 15 y ss.

García de Pablos, J. F.: “La legalidad del canon para la financiación de Televisión Española”, *Gaceta Jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, nº 24, 2011, p. 21 y ss.

González Botija, F.: “Servicio público y financiación de las televisiones nacionales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 296, septiembre 2009, p. 153 y ss.

²² *El Confidencial*, 8-julio-2013. Con anterioridad ya habían aparecido noticias en este sentido, por ejemplo. “El Gobierno revisará el modelo de financiación de RTVE”, *El País*, 4-enero-2012, “El gobierno pone en cuestión el modelo de financiación de RTVE”, *Público*, 3-enero-2012 o “RTVE estudia volver a la publicidad, vender derechos y cerrar canales”, *El País*, 2-enero-2012.

²³ *Vid* al respecto las reflexiones de Zornoza Pérez en relación con otros tributos que también afectan especialmente sólo a las empresas del sector de las telecomunicaciones - “Régimen tributario de las telecomunicaciones”, en de la Quadra Salcedo, T. (dir.): “Aspectos jurídicos de las telecomunicaciones”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, vol VI, 2003, p. 287 y ss-.

²⁴ La asociación de operadores Redtel –a la que pertenecen Telefónica, Vodafone, Orange y Ono- presentaron un recurso ante el Tribunal Supremo contra esas figuras por desproporcionadas y dañinas, informa *Expansión*, 19-julio-2013 -“Bruselas retira la denuncia por la tasa a las telecos para TVE”.

Idem: “El nuevo modelo de financiación de la Televisión Pública Española: ¿es legal desde la perspectiva del Derecho comunitario y español?”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 306, julio 2010, p. 71 y ss.

Medina González, S.: “La financiación de los medios públicos de comunicación a la luz del Derecho europeo de la competencia: la nueva Ley 17/2006, de 5 de junio, de la Radio y Televisión de titularidad estatal”, *Revista de Administración Pública*, nº 171, septiembre-diciembre 2006, p. 293 y ss.

Idem: “El nuevo modelo de financiación de la Corporación de Radio y Televisión Española a la luz del Derecho Europeo de la Competencia”, *CREDF*, nº 146, 2010, p. 359 y ss.

Montes Fernández, F. J.: “Vida y muerte del impuesto de radioaudición y de televisión”, *Análisis Jurídico y Económico Escorialense*, nº 42I, enero 2009, p. 389 y ss.

Rodríguez Míguez, J. A.: “El régimen jurídico comunitario de las compensaciones por SIEG y su delimitación por la jurisprudencia”, *La Ley*, nº 25, enero-febrero 2012, p. 9 y ss.

Velarde Aramayo, S.: “La cuantificación de las tasas sobre telecomunicaciones según la legislación y jurisprudencia de la Unión Europea (STJUE de 21 de julio de 2011 y STS de 9 de febrero de 2012, asunto Telefónica de España, SA, y la CMT)”, *Noticias de la UE*, nº 332, noviembre-diciembre 2012, p. 103 y ss.

Zornoza Pérez, J.: “Régimen tributario de las telecomunicaciones”, en de la Quadra Salcedo, T. (dir.): “Aspectos jurídicos de las telecomunicaciones”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, vol VI, 2003, p. 287 y ss.

EL DEBER DE CONTRIBUIR COMO FUNDAMENTO DEL SISTEMA TRIBUTARIO: UN RETO PARA EL CONSTITUCIONALISMO CUBANO

Liana Simón Otero

Universidad de Pinar del Río (Cuba)

Resumen: El presente artículo analiza el deber de contribuir como deber fundamental, y en consecuencia la necesidad de regularlo en la Constitución como requisito indispensable para conformar un sistema tributario. Posteriormente se refiere a la recepción del referido deber en los textos constitucionales cubanos, particularmente en la constitución vigente, teniendo en cuenta las circunstancias históricas y las necesidades actuales que enfrenta Cuba.

Palabras claves: deber de contribuir, constitucionalismo cubano.

1. Introducción

Las nuevas medidas económicas tomadas en Cuba, a partir de la crisis presupuestaria que enfrenta nuestro país, ha hecho que el tema tributario vuelva a reanimarse, pues aunque la promulgación en el año 1994 de la Ley No. 73 del Sistema Tributario, significó el renacer del tributo en la vida económica, con la aprobación de una nueva Ley tributaria, la Ley No. 113/12, se espera que sistema tributario ocupe el lugar que le corresponde no solo por su fin recaudatorio, sino como importante instrumento de política económica.

Un tema principal dentro de las discusiones teóricas que la nueva realidad tributaria ha impuesto es el relativo al deber de contribuir y la necesidad o no de su reconocimiento constitucional, elemento este que resulta esencial en la configuración de nuestro joven Sistema Tributario. De ahí que pretendamos argumentar la necesidad de incluir este deber en nuestro texto constitucional.

2. Los deberes jurídicos: los deberes fundamentales

A pesar del protagonismo jurídico que han tenido los deberes en el constitucionalismo contemporáneo, estos no han recibido tanta atención por parte de los estudiosos del Derecho¹. La doctrina parece más interesada en el estudio de deberes concretos, como el que en estos momentos nos ocupa, el deber de contribuir, que en estudios generales sobre la teoría de los deberes jurídicos; a pesar de que, sin una base teórica que los sostenga, resultaría imposible comprender cada deber en particular.

Los deberes jurídicos, siguiendo el criterio de Rodríguez Bereijo, podemos entenderlos como “aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la

¹ Varios son los autores que sostienen este criterio, teniendo en cuenta sobre todo las pocas publicaciones que existen sobre el tema, más aún si las comparamos con la atención que han recibido otros temas como los derechos humanos o la justicia constitucional. *Vid.* Carbone, Carmelo: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1968, *passim*, y Rubio Llorente, Francisco: “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 21, n°. 62, Madrid, mayo-agosto 2001, *passim*.

comunidad”². La conceptualización de la institución jurídica *deber*, no resulta tan sencilla, pues muchas veces la doctrina utiliza el término equiparándolo al de obligación jurídica.

Como bien afirma Pauner Chulvi, “para resolver esta cuestión, se han empleado criterios muy diversos tales como la correlatividad con derechos, la pertenencia al mundo ético o al mundo jurídico, la existencia o inexistencia de sanción o los intereses protegidos por cada categoría”³.

Autores como Rawls⁴ sostienen que solo corresponde al ámbito jurídico la categoría obligación, mientras que el término deber lo concibe como un valor. Santi Romano, por su parte, amplía este criterio, pues para este autor “el deber nunca tiene como correlato un derecho puesto que no se integra como elemento de una relación jurídica. Al contrario de la obligación que, al nacer en el seno de una relación jurídica concreta, tiene como correlato el derecho de otra persona (...) la garantía de cumplimiento de la obligación reside en el derecho que sostiene la otra parte de la relación jurídica mientras que la garantía de la observancia del deber es una potestad que constriñe su cumplimiento.”⁵

Para autores como Giannini “la obligación es un comportamiento específico necesario para realizar el interés de otro, el deber es un comportamiento inespecífico para realizar el interés de otros. Cuando la titularidad del interés afectado corresponde a otras personas, la norma que impone el deber es una regla ética sancionada jurídicamente. En cambio, cuando la titularidad del interés radica en un órgano público el deber puede tener bien el carácter que tiene en el Derecho privado frente a los derechos absolutos o bien puede constituir una situación preliminar frente a un derecho del poder público, que se transforma en obligación cuando el derecho se ejerce. En el primer caso, se trata del deber general de abstenerse de perturbar la realización del interés de otro; así, el deber general de abstención correlativo al derecho absoluto de los Entes públicos sobre los bienes públicos. En el segundo caso, estamos, por ejemplo, ante el deber de concurrir a los gastos públicos correlativo a la potestad tributaria; en presencia del presupuesto tributario o hecho imponible, el deber cede y surge la obligación o nace el derecho a exigir el pago del tributo”⁶. Es por esto que algunos autores afirman que el término deber solo puede ser utilizado en el ámbito constitucional, y reservan la categoría obligación para el resto del ordenamiento jurídico⁷.

También podemos encontrar posiciones en la doctrina que sostienen que es totalmente irrelevante distinguir entre deber y obligación, pues son términos intercambiables⁸,

² Rodríguez Bereijo, Álvaro: “El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Editorial Civitas S.A., Madrid, n° 125, enero-marzo de 2005, p. 21.

³ Pauner Chulvi, Cristina: *El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos*, Tesis Doctoral publicada por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Valencia, 2000, p. 20.

⁴ Vid. Rawls, John: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1978, pp. 135 y 384.

⁵ Romano, Santi: *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milán, 1947, pp. 96 y 106.

⁶ Giannini, Massimo Severo: *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1950, pp. 270 - 272.

⁷ Vid. Antonini, Luca: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996, p. 195.

⁸ Vid. Soriano, Ramón: *Compendio de Teoría General del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1993, p. 213.

mientras que otros consideran que la categoría deber es genérica e incluye tanto a las obligaciones como a los deberes en sentido estricto⁹.

Los criterios para formular tal distinción han sido muchos y van desde la naturaleza pública o privada del titular de la situación de poder, hasta la singularidad o generalidad de la situación, pues como bien afirma Rubio Llorente: “El intento de encontrar un criterio de valor absoluto sólo sirve para generar confusión. Como, en abstracto, tan legítimo es un criterio como otro, la validez de cualquier clasificación depende exclusivamente de su adecuación lógica a la definición estipulada que le sirve de base y de su utilidad para el análisis de la realidad jurídica y la interpretación y aplicación de las normas”¹⁰.

Trascendente resulta la distinción de los deberes fundamentales como categoría concreta y diferente del resto de los deberes y obligaciones jurídicas. Según Peces Barba, podemos considerar los “deberes fundamentales como aquellos deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, a la satisfacción de necesidades básicas o que afectan a sectores especialmente importantes para la organización y el funcionamiento de las Instituciones públicas, o al ejercicio de derechos fundamentales, generalmente en el ámbito constitucional”¹¹.

Para este autor los deberes fundamentales son aquellos deberes que resultan de gran importancia porque están destinados a satisfacer necesidades sociales o porque resultan trascendentes para el mantenimiento del Estado o incluso porque permiten garantizar determinados derechos correlativos, los cuales pueden estar o no en la Constitución y reportan beneficio no a una sola persona, sino a toda la colectividad.

Desde este punto de vista puede ser deber fundamental tanto el deber de defender a la patria, que generalmente aparece regulado en los textos constitucionales, como el deber que tienen los padres para con la educación de sus hijos, o el deber de los cónyuges de convivir juntos, los cuales es más común encontrarlos en códigos civiles o de familia, pues el primero se refiere a una esfera de vital importancia para el Estado y los segundos a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad. Por lo que en la práctica esta definición no nos aporta mucha claridad sobre cuál es la cualidad que convierte a un deber en fundamental, y qué diferencia ventajosa y concreta encierra esta distinción.

Rubio Llorente considera que el criterio que debe distinguir a los deberes constitucionales, y por tanto estos serían los fundamentales, es el interés o bien jurídico que con la imposición del deber se pretende servir y su relación con los derechos que consagra la Constitución. Para este autor: “Deberes constitucionales en sentido estricto serán así sólo aquéllos que la Constitución impone como deberes frente al Estado, como elementos del status general de sujeción al poder”¹²; y no aquellos que existen como simple correlato de derechos fundamentales.

⁹ Vid. De Asís Roig, Rafael: *Deberes y obligaciones en la Constitución*, CEC, Madrid, 1991, p. 158.

¹⁰ Rubio Llorente, Francisco: “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 21, nº 62, Madrid, mayo-agosto 2001, p. 17.

¹¹ Peces-Barba Martínez, Gregorio: “Los deberes fundamentales”, *Revista Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, nº 4, Madrid, 1987, p. 336.

¹² Rubio Llorente, Francisco: “Los deberes constitucionales...”, *op. cit.*, p. 18.

Siguiendo el análisis de Rubio Llorente, todas las obligaciones que nos impone el Derecho positivo deben derivar de la Constitución a través de un conjunto de normas mediadoras entre las que debe encontrarse siempre una ley en sentido estricto; pero esta Ley, para no ser inconstitucional, solo puede limitar nuestros derechos siempre que la finalidad que persiga esté amparada constitucionalmente, pues si la relación entre el deber impuesto y el amparo constitucional de su finalidad no existe o es muy remoto, la validez constitucional de la norma se encuentra seriamente cuestionada.

3. El deber de contribuir como deber constitucional

Este es el caso de la regulación legal del deber de contribuir, la cual intenta justificarse en la improductividad del aparato estatal y la necesidad de obtener ingresos para garantizar los derechos fundamentales y otros fines amparados constitucionalmente, sin embargo esta conexión es tan compleja y discutible, que el Constitucionalismo, sobre todo europeo, ha garantizado la legitimidad de sus sistemas tributarios, otorgándole autonomía a este deber en el marco constitucional; pues “el enunciado constitucional de deberes sirve para evitar esta puesta en cuestión (...) en cuanto que habilita directamente al legislador para imponerlos coactivamente”¹³.

Existe un consenso casi absoluto en la doctrina sobre la necesidad de los Estados de cobrar tributos como una de sus fuentes de ingreso más importantes. Por lo cual, el cobro de impuestos y otras contribuciones se considera uno de sus rasgos esenciales, imprescindible para la existencia misma del Estado.

En consecuencia, el deber de contribuir se convierte en un deber de rango constitucional, al ser fundamental, desde el punto de vista económico, político y jurídico, en la consecución de determinados fines públicos; y porque solo de esta forma se garantiza la igualdad entre los ciudadanos al momento del establecimiento de los tributos, y se convierte en elemento definitorio del status jurídico del individuo, y génesis o fundamento del Sistema Tributario.

La imposición de deberes jurídicos no puede sustentarse ya únicamente en el poder público del Estado, sino que el fundamento de su legitimación tiene que abarcar, además, el fin con que se establezcan: el bien común o la satisfacción de necesidades sociales, y el respaldo popular que le otorga su regulación constitucional, ya que habitualmente la norma suprema es aprobada por el pueblo soberano.

Al mismo tiempo, no podemos dejar de tener en cuenta que el deber de contribuir encierra también un deber para los poderes públicos; y en ese sentido solo la Constitución garantiza, dado sus procedimientos agravados de reforma, que no se prescinda de esta fuente de ingreso por simple voluntad estatal, con lo que se podría poner en peligro la calidad en la prestación de los servicios públicos.

Desde el punto de vista histórico, resulta completamente imposible desligar la Constitución del deber de tributar, pues, como casi todos conocen, el basamento ideológico de las revoluciones burguesas, y por tanto del constitucionalismo mismo, estuvo definido por las diversas nociones filosóficas y políticas que sobre el deber de contribuir se fueron conformando sobre todo en el siglo XVIII.

Aún en época medieval, exactamente dentro del pensamiento escolástico, podemos encontrar referencias sobre la necesidad de concebir la contribución como un deber.

¹³ Rubio Llorente, Francisco: “Los deberes constitucionales...”, *op. cit.*, p. 19.

Sirva de ejemplo el caso del sacerdote jesuita Francisco Suárez, quien sostuvo “que las leyes tributarias por su naturaleza y por su materia, lo único en que consisten es en poner tributos (...); ahora bien, en cuanto tales no son penales (...) la materia de tales leyes es materia de justicia conmutativa y consiste en una justa paga o ayuda que se debe prestar a los reyes para sostener las cargas de su cargo”¹⁴.

La Revolución norteamericana, tuvo como una de sus causas fundamentales la resistencia al pago de impuestos aprobados por la metrópolis, sin que para ello existiera representación de las colonias, “movimiento que se afirma en el Segundo Congreso Continental de Washington que declarararía la independencia el 4 de julio de 1776. El tránsito de los *Artículos de la Confederación* a la *Constitución de Filadelfia* de 1787 fue posible por el *Gran Acuerdo* o *Gran Compromiso*, suscripto el 12 de julio de este último año, sobre la base de una propuesta efectuada por el delegado de Pennsylvania, en virtud del cual *se correlacionaban al censo de la población tanto la cuantía con que debía contribuir cada Estado en los impuestos directos, como su participación en la Cámara de Representantes*, con lo que se correlacionan clara y explícitamente el *deber de contribuir* con los *derechos políticos al sufragio y a la representación parlamentaria*”¹⁵; y con lo cual se le otorga rango constitucional a este deber.

Por su parte, la Revolución francesa impuso el principio de universalidad de la ley, y en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, particularmente en su cláusula 13, se dispuso: “Para el mantenimiento de la fuerza y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser repartida entre los ciudadanos en razón de sus medios”¹⁶. Ya desde este momento se está haciendo alusión al deber de contribuir, pero según las condiciones particulares de cada ciudadano, según su capacidad.

El revolucionario francés Maximilien Robespierre, en su discurso en la Convención el 17 de junio de 1793 afirmó: “No se les quite a los ciudadanos lo que es más necesario. En lugar de establecer en la Constitución diferencias odiosas, debe consagrarse el honroso deber de pagar las contribuciones para todos los ciudadanos”¹⁷; con lo cual estaba haciendo alusión directa a la necesidad de otorgarle rango constitucional al deber de contribuir, pero haciéndolo de manera general, sin establecer diferencias que pudieran resultar discriminatorias.

Aún cuando la Constitución francesa de 1793 no se refirió a los deberes jurídicos, pues se centró especialmente en el catálogo de derechos, y la Carta de 1795, aunque previó algunos deberes, no estableció el deber de contribuir, las constituciones posteriores sí lo fueron regulando. Tal es el caso de la Constitución de Weimar de 1919, la española de 1931, la francesa de 1958¹⁸, y muchas otras¹⁹.

¹⁴ Suarez, Francisco: *Tratado de las Leyes y de Dios Legislador*, tomo II, volumen 3, libro V, Instituto de Estudios Políticos, Sección de Teólogos Juristas, Madrid, 1968, p. 526.

¹⁵ Vidal, Gladys V.: “Aspectos fiscales de relevancia en el camino hacia la Constitución Americana”, en *El Derecho*, tomo 208, año XLII, nº 11.056, ejemplar de julio de 2004, p. 1075.

¹⁶ *Loc cit.* Fauré, Chistine: *Las Declaraciones de los Derechos del Hombre de 1789*, 1ª edición en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1995, p. 12.

¹⁷ Orta, Salvador: *Finanzas*, tomo I, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1948, p. 651.

¹⁸ Si bien no se encuentra enunciado expresamente en su texto, sí lo regula la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, la cual se mantiene vigente mediante el Preámbulo de la Constitución de la

4. El deber de contribuir en la constitución cubana. Antecedentes del constitucionalismo actual

Varias son las constituciones que han estado vigentes en Cuba a lo largo de su historia. Debido a su conquista y posterior colonización española, la nación cubana sufrió alrededor de cuatro siglos de dominación colonial, por lo que la primera legislación vigente en nuestro país fue completamente elaborada en España. No es hasta el inicio de las luchas por la independencia, que podemos comenzar a hablar de constituciones puramente cubanas, las que, debido al estado de beligerancia, no rigieron en toda la isla, sino que cohabitaron con el Derecho español, dándose un caso *sui generis* de pluralismo jurídico.

Después de concluidas la guerra iniciada por José Martí y la primera intervención norteamericana comenzó en Cuba un período marcado por su carácter neocolonial. En esta etapa se sucedieron varios textos constitucionales, dentro de los cuales resalta la Constitución de 1940, la cual rigió hasta el triunfo revolucionario el 1 de enero de 1959, con la excepción del período de tiempo (1952-1954) en que estuvieron vigentes los Estatutos Constitucionales del tirano Fulgencio Batista.

El nuevo gobierno revolucionario puso en vigor la conocida como Ley Fundamental de 1959, hasta que en el año 1976 se promulga la actual Constitución vigente en Cuba, la primera Constitución socialista de nuestra historia.

La Constitución española de 18 de marzo de 1812 fue la primera Constitución que conoció Cuba. La conocida como Constitución de Cádiz, estuvo rigiendo en nuestro país hasta el año 1814, a partir del cual comenzó un período de cierta inestabilidad en su vigencia, pues aunque en España fue cesada en ese año, restaurada en 1820, vuelta a cesar en 1823 y restaurada nuevamente en 1836, en Cuba no se conoció este hecho hasta ese último año, en el que tampoco se reconoció su vigor en toda la isla.

En este primer texto constitucional ya se regulaba el deber de contribuir a los gastos públicos, en su artículo 8 se establecía: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”²⁰, con lo cual se evidencia la vocación tributarista existente en España y en consecuencia extendida a Cuba.

En el año 1837, cuando la Constitución de 1812 ya había entrado en vigor por segunda vez mediante Real Decreto de 13 de agosto de 1836, se les impidió, a los diputados cubanos, que tomaran posesión en las Cortes Generales de España, alegándose que esta Constitución, en lo concerniente a la representación, no era aplicable a las colonias.

Los diputados cubanos protestaron ante este acto, pero como narra Lezcano y Mazón:

“En definitiva, por Real Orden de 25 de abril de 1837 se dijo a los Gobernadores, Capitanes Generales de las Islas de Cuba y Puerto Rico que S. M. la Reina Gobernadora, por Real orden de 19 de dicho mes, mandó publicar y circular la disposición de las Cortes para que las provincias de América y Asia sean regidas y

IV República, el que a su vez se encuentra en vigor de acuerdo con el Preámbulo de la Constitución de la V República.

¹⁹ V. gr. La Constitución de Italia de 1948 (artículo 53), de Colombia de 1991 (artículo 95.9), de Ecuador de 2008 (artículo 97.10), y de Guatemala de 1985 (artículo 135, inciso b).

²⁰ Constitución de Cádiz: <http://www.cervantesvirtual.com/porta/Constituciones/espaolas/Cádiz1812>.

administradas por leyes especiales y análogas a su respectiva situación y circunstancias propias para hacer su felicidad, y que en consecuencia no tomen asientos en las Cortes actuales diputados por las expresadas provincias”²¹.

A partir de este momento Cuba volvió a regirse por las leyes de Indias, además de reglamentos y reales órdenes que se dictaron.

El período comprendido entre los años 1869-1899 estuvo marcado, en nuestro país, por el inicio de las guerras de independencia, y por el nacimiento de las primeras constituciones genuinamente cubanas.

La Constitución de Guáimaro de 1869 fue la primera constitución promulgada por los mambises cubanos, a la cual le sucedieron la Constitución de Baraguá de 1878, la Constitución de Jimaguayú de 1895, y la Constitución de la Yaya de 1897, y aunque esta última regula algunos preceptos fiscales, ninguna reguló el deber de contribuir, lo cual no ha de extrañarnos si tenemos en cuenta que se trata de constituciones dictadas en tiempo de guerra.

El primero de mayo de 1898 fue implantada en Cuba, en plena guerra de independencia, mediante Real Decreto de 25 de noviembre de 1897, la denominada Constitución autonómica, la que entró en vigor paralelamente a la Constitución de la Yaya, que regía para la República en armas. Esta Constitución duró muy poco tiempo y no reguló ningún precepto fiscal de interés.

Al final de la primera intervención norteamericana en Cuba se aprobó la Constitución de 1901, que entró en vigor en 1902. En este texto se reguló por primera vez en el constitucionalismo cubano, de forma directa y clara, el deber de contribuir de los ciudadanos cubanos y extranjeros. El artículo 9.2 establecía: “Todo cubano está obligado: A contribuir para los gastos públicos, en la forma y proporción que dispongan las leyes”²², mientras que el artículo 10.6 regulaba: “Los extranjeros residentes en el territorio de la República, se equiparan a los cubanos: en cuanto a la obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, la Provincia y el Municipio”²³.

Sobre este particular advierte Ugarte: “Son estas disposiciones en extremo latas como no podían menos de serlo en una Constitución; y corresponde a los legisladores, al redactar las leyes secundarias que las desarrollen, expresar con la mayor claridad posible cuales son los servicios que la patria tiene derecho a demandar de sus hijos, y excogitar la forma menos gravosa en lo personal, y onerosa en lo pecuniario, de prestar esos servicios. De nada servirían los buenos propósitos de los constituyentes, si al llevar a la práctica sus disposiciones vinieran a convertirse en carga abrumadora para el pueblo. Las obligaciones y derechos entre el Estado y los ciudadanos deben ser correlativos y proporcionales, por que el espíritu de justicia inclina más que la imposición al cumplimiento del deber. Las leyes que tienen por base la equidad no necesitan presión alguna para aceptarse: la aceptación es voluntaria, y por consiguiente de efectos más valiosos”²⁴.

²¹ Lezcano y Mazón, Andrés M.: “Las constituciones de Cuba”, *Cultura Hispánica*, Madrid, 1952, p.19.

²² *Ídem*, p. 549.

²³ *Ídem*, p. 550.

²⁴ Ugarte, Angel: *Comentarios a la Constitución de Cuba*, Talleres tipográficos Solana y Compañía, La Habana, 1918, p. 13.

La Constitución de 1934, Constitución del gobierno provisional, también reguló el deber de contribuir, al establecer en su artículo 9, apartado tercero, que “Todo cubano está obligado a contribuir a los gastos públicos en la forma y proporción que dispongan las leyes”²⁵.

La Ley Constitucional de 1935 significó un retroceso en este sentido, pues no reguló el deber de contribuir, situación esta que no fue muy duradera pues la Constitución de 1940, considerada por algunos la Constitución más importante de la historia de Cuba²⁶, retomó la tradición anterior y en sus artículos 9 inciso b) y 19 inciso e) reguló lo concerniente al deber de tributar.

El artículo 9 establece: “Todo cubano está obligado: a contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la Ley disponga”²⁷, y el artículo 19 equipara los extranjeros residentes a los cubanos “en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y cuantía que la Ley disponga”²⁸.

En el año 1952 el tirano Fulgencio Batista impuso sus Estatutos Constitucionales, los cuales en materia tributaria recogieron los elementos principales de la Constitución de 1940²⁹.

5. La constitución de 1976: condicionantes históricos

Con el triunfo de la revolución cubana el 1 de enero de 1959 comenzó, para la tributación y el Derecho Tributario, un período de franco descenso en nuestro país. La Ley fundamental de 1959 prácticamente puso en vigor la Constitución de 1940³⁰, por lo menos en materia tributaria fue así; y aunque se dictaron algunas leyes durante el período la tendencia fue hacia la disminución paulatina de la imposición.

Mucho tuvo que ver con este hecho las nuevas políticas económicas³¹ que se pusieron en práctica en nuestro país, y en consecuencia las nuevas condiciones de la economía cubana. En un principio las transformaciones económicas se fueron dando dentro del mismo sistema anterior, pero resultaba evidente que estaban dirigidas, cada vez más, a comprimir el papel del sector privado de la economía en beneficio del sector estatal.

²⁵ Lezcano y Mazón, Andrés M.: *Op. cit.*, p. 629.

²⁶ Vid. Céspedes, Carlos Manuel de: “Aproximación a la Constitución de 1940”, en *Encuentro de la Cultura cubana*, núm. 24, Madrid, 2002, *pasim*; Carbonell Cortina, Néstor: *El espíritu de la Constitución de 1940*, Playor, Madrid, 1974, *pasim*.

²⁷ Lezcano y Mazón, Andrés M.: *Op. cit.*, p. 849.

²⁸ *Ídem*, pp. 851 y 852.

²⁹ Vid. Menocal y Barreras, Juan M.: *Derecho Fiscal. Constitución, Legislación y Jurisprudencia cubanas*, Minerva, La Habana, 1958, p. 25 y ss.

³⁰ “La Ley Fundamental se concibe sobre la base de la Constitución de 1940, la cual reproduce en numerosos contenidos y acápites, si bien introduce modificaciones en un grupo de artículos y de disposiciones transitorias, algunas de fondo y otras simplemente de forma, al cambiar la denominación de órganos e instituciones”. Villabella Armengol, Carlos Manuel: *Historia Constitucional y Poder Político en Cuba*, Ácana, Camagüey, 2009, p. 77.

³¹ En un principio coexistieron el sistema presupuestario de financiamiento, desarrollado por el Che, para el sector industrial y el sistema de autogestión financiera, para el comercio exterior y la agricultura.

Las leyes de reforma agraria y reforma urbana primero, y las grandes nacionalizaciones de las propiedades norteamericanas³², de las empresas industriales y comerciales, de las fábricas, almacenes e instituciones bancarias, y posteriormente³³ de todo el sector privado, actividades comerciales, de servicios e industriales, trajo como consecuencia que la economía cubana tuviera que depender, total y absolutamente, del sector estatal.

La asunción de la ideología marxista-leninista al estilo soviético a partir de la declaración del carácter socialista de la Revolución, y las alianzas estratégicas sostenidas con la URSS fueron determinando que en la economía cubana casi desaparecieran determinadas categorías financieras como los cobros, los pagos, el crédito, los impuestos, y que incluso rebasáramos la clásica concepción de la economía socialista de que la propiedad estatal debía ser sobre los medios fundamentales de producción.

Durante estos primeros años se fueron sucediendo un conjunto de normas tributarias que tuvieron su colofón en el año 1967 con la aprobación de la Ley No. 1213, de 27 de junio, con la cual se entronizaron “en Cuba los criterios y teorías desarrolladas por la doctrina socialista del este de Europa contra la tributación en general, y muy especialmente contra la imposición indirecta, que postulaban, esencialmente, el rechazo a la tesis de la imposibilidad tributaria por parte del Estado. Esta teoría socialista propugnó la generación de los fondos públicos a través de la redistribución de las ganancias de las empresas estatales hacia los fines de la satisfacción de las necesidades de la población, renunciando, como principio, al tributo como fuente de recaudación esencial de dichos fondos”³⁴.

Es en estas condiciones que se promulga la Constitución socialista de 1976, por lo que no es de extrañar que, siendo consecuente con la política que se había seguido hasta el momento, la materia tributaria no se haya tenido en cuenta, y en consecuencia se haya obviado el deber fundamental de contribuir a los gastos públicos. En ese entonces el tributo no poseía ningún protagonismo en la economía cubana, lo que se mantuvo de esta forma hasta la década del 80, cuando se intentó revivir la tributación mediante la entrada en vigor del Decreto-Ley No. 44 de 6 de julio de 1981, disposición que, a fin de cuentas, no vino a sistematizar la dispersa y contradictoria legislación tributaria imperante.

La difícil situación que se produjo en Cuba, después del derrumbe del campo socialista de Europa del este, propició que en el año 1992 se realizara una gran reforma constitucional, con el fin de adaptar nuestra Carta Magna a las nuevas relaciones políticas, sociales y económicas que se avizoraban. A pesar de la grave crisis económica que atravesaba el país, en ese momento tampoco se valoró por el Estado cubano la importancia de otorgarle rango constitucional a un sistema tributario que, hasta ese momento, había operado limitadamente y sin el debido fundamento en la Carta Magna.

³² Es importante tener en cuenta, al momento de realizar cualquier análisis histórico de este período, el férreo bloqueo económico y financiero que desde el año 1962 le impusiera Los Estados Unidos de América al pueblo cubano.

³³ Este proceso es conocido como “ofensiva revolucionaria” y condujo a la intervención de toda forma de propiedad privada incluso hasta los pequeños negocios personales o familiares.

³⁴ Valdés Lobán, Eurípides: *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2002, p. 207.

Esta fue una época en que se inició un proceso de cierta descentralización económica, donde se admitió la posibilidad de inversión directa a los capitales extranjeros, se permitió el desarrollo de nuevas formas de organización mercantil, se crearon nuevos mercados, hubo ciertos cambios jurídicos en la propiedad y en el régimen de tenencia de la tierra, y poco a poco se fue desarrollando una economía emergente.

A pesar del aparente olvido en la reforma constitucional de 1992³⁵, las difíciles condiciones políticas y económicas a las que se enfrentaba el país, agudizadas además por la intensificación del bloqueo impuesto por Estados Unidos, y la apertura de la economía cubana a nuevas relaciones, provocó que el tema tributario fuera reevaluado, por su importancia en la recaudación de fondos públicos para la satisfacción de necesidades sociales; y es así que en el año 1994, solo dos años después de la reforma constitucional, se promulga la Ley No. 73, Ley del Sistema Tributario cubano.

En los primeros días del mes de mayo del propio año 1994 se había celebrado la Primera Sesión Extraordinaria correspondiente a la Cuarta Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, en la cual se había acordado que el gobierno debía adoptar determinadas medidas con el fin de lograr el saneamiento financiero que requería el país para su recuperación económica.

Una de estas nuevas medidas fue precisamente la implementación de un nuevo sistema tributario armónico, el que debía responder a las necesidades que enfrentaba el país en ese momento, y debía establecerse de manera gradual y flexible. “Para este sistema tributario era imprescindible lograr un equilibrio de las cuentas fiscales. En necesario destacar que, en el año 1993, el déficit fiscal representó el 33 por 100 del Producto Interno Bruto. Lograr la suficiencia de ingresos era uno de los principales imperativos de esta política, dentro del principio de disciplina fiscal adoptado”.³⁶

El fundamento legal argumentado para la promulgación, por parte de la Asamblea Nacional del Poder Popular, de la nueva norma tributaria fue el artículo 75 inciso b) de la Constitución, la propia Ley expresa en su “POR TANTO: La Asamblea Nacional del Poder Popular, en uso de las atribuciones que le confiere el inciso b) del artículo 75 de la Constitución de la República de Cuba, acuerda dictar la siguiente: LEY NUMERO 73 Del Sistema Tributario”³⁷.

La promulgación de todo acto normativo conlleva³⁸, en virtud de principio de constitucionalidad y de jerarquía normativa, el correspondiente fundamento jurídico que habilite a la autoridad actuante, primero a promulgar esa determinada disposición jurídica, dígase ley, decreto-ley, decreto, etc., y segundo a pronunciarse sobre la materia de que se trate; pues solo estos dos preceptos justifican plenamente el nacimiento del nuevo acto.

³⁵ Solo se introdujo en el capítulo III “Extranjería”, en su artículo 34 tercer apartado, lo siguiente: Los extranjeros residentes en el territorio de la República se equiparan a los cubanos en la obligación de contribuir a los gastos públicos en la forma y la cuantía que la ley establece.

³⁶ Colectivos de autores: *Administración financiera del Estado cubano*, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, La Habana, 2005, p. 140.

³⁷ *Vid.* Ley No. 73, de fecha 4 de agosto de 1994, Ley del Sistema Tributario cubano.

³⁸ La parte expositiva de todo acto normativo, constituye su exposición de motivos, y debe hacer referencia, entre otras cosas, al objeto y finalidad de la norma, así como a las competencias y habilitaciones en cuyo ejercicio se dicta.

En este caso el fundamento relacionado con la forma nos ha quedado claro, el artículo 75 inciso b) de la Constitución regula: “Son atribuciones de la Asamblea Nacional del Poder Popular: aprobar, modificar o derogar las leyes y someterlas previamente a la consulta popular cuando lo estime procedente en atención a la índole de la legislación de que se trate”.

Evidentemente este artículo está facultando a la Asamblea Nacional para dictar *leyes*, siendo además el único órgano con potestad para hacerlo, de ahí que la promulgación de la Ley No. 73, desde el punto de vista formal, está dentro de sus competencias.

Al ser éste el único fundamento jurídico que menciona la Ley No. 73, desde el punto de vista material, resulta dudosa la facultad de la Asamblea de promulgar una Ley del Sistema Tributario, duda que siembra la propia norma al ser omisa en este sentido.

De hecho, Autores cubanos defienden que: “La Ley No. 73 de 1994 es la expresión superior del Sistema Tributario, es el sistema general en la materia y de obligada referencia para aquellas leyes que establezcan regímenes tributarios diferenciados”³⁹; afirmación que abiertamente está reconociendo a esta Ley como la fuente de mayor jerarquía en materia tributaria.

A pesar de todas las medidas tomadas en los años 90, la economía cubana sigue atravesando una profunda crisis, por lo que el Partido Comunista de Cuba, con el objetivo de actualizar el modelo económico cubano y garantizar la irreversibilidad del Socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, emitió un documento denominado *Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución*, que fue aprobado en el VI Congreso del Partido el 18 de abril de 2011 y en el Séptimo Período Ordinario de Sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de agosto de 2011.

Según Murillo “los Lineamientos aprobados y discutidos por todo el pueblo y el Congreso del Partido Comunista de Cuba, tienen un carácter estratégico, pues dan prioridad al desarrollo de las fuerzas productivas, al sector agropecuario y a aquellas áreas que generan ingresos al país en divisas libremente convertibles”⁴⁰.

A partir de los mencionados lineamientos se han tomado un grupo de medidas económicas, amparadas en las correspondientes disposiciones jurídicas, que pretenden actualizar el modelo económico cubano.

En este nuevo contexto económico, y como parte de esta nueva política fiscal encaminada a incrementar la eficiencia económica y los ingresos al presupuesto del Estado, fue aprobada en nuestro país una nueva Ley tributaria, la Ley no. 113, y su reglamento, el Decreto no. 308, Reglamento de las Normas Generales y de los procedimientos tributarios.

El anteproyecto, redactado por el Ministerio de Finanzas y Precios y la Oficina Nacional de la Administración Tributaria, fue debatido y aprobado en el IX Período Ordinario de Sesiones de la Asamblea Nacional del Poder Popular convocada el 23 de julio de 2012;

³⁹ Colectivos de autores: *Administración financiera del Estado cubano, op. cit.*, p. 183.

⁴⁰ Palabras pronunciadas por Marino Murillo, en ese momento vicepresidente del Consejo de Ministros, en Conferencia de prensa ofrecida en el Hotel Nacional de Cuba el 27 de marzo de 2012, <http://www.cubadebate.cu/noticias/2012/03/27/marino-murillo-no-habra-cambio-del-modelo-politico-en-cuba>.

y el 21 de noviembre del propio año, la nueva Ley y su Reglamento, fueron publicados en la Gaceta Oficial de la República de Cuba, para entrar en vigor el 1 de enero de 2013.

El contexto constitucional en el que se promulga la Ley no. 113 con respecto a la Ley no. 73, si bien en ambos momentos ha estado vigente la Constitución socialista de 1976, es hasta cierto punto diferente; lo que no quita que a ambas normas se les pueda acusar de dudosa constitucionalidad.

La Ley no. 73 fue aprobada después de que, en el año 1992, se realizara una gran reforma constitucional, en la cual no se había tenido en cuenta el tema tributario. De ahí que su fundamento jurídico fuera solamente formal –en cuanto al órgano facultado para crear Leyes– y no pudiera ampararse en un deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En ese tejido de reciente reforma constitucional era impensable una nueva modificación en esta materia, por lo que la Ley estaba condenada a perdurar sin un voto claro de constitucionalidad⁴¹.

Las circunstancias en que se promulga la nueva Ley no. 113 responden a un momento jurídico distinto, la norma, en vez de ser aprobada a *posteriori* de una reforma constitucional como ocurrió en 1994, se promulga en medio de una vorágine legislativa que debe tener como corolario una nueva reforma constitucional, sino una nueva Carta Magna⁴². En correspondencia la Ley en sus por cuantos se refiere, además de al necesario fundamento formal – artículo 75 inciso b) del texto constitucional– al deber de contribuir⁴³ como necesario sostén material, lo que evidencia cierta vocación correctiva con respecto a la normativa anterior, y que, pudiera pensarse, adelanta una futura constitucionalización del deber de contribuir.

6. A modo de conclusiones

Luego de una consiente ausencia de un adecuado sistema tributario en la economía cubana, las últimas dos décadas han marcado un cambio trascendental en nuestra política fiscal. Lo que ha llevado a que la falta de legitimidad constitucional de la tributación se haya convertido en un elemento de trascendencia y de franca amenaza al principio de constitucionalidad.

Es por esto que la regulación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye en la actualidad una necesidad ineludible, solo salvada, como mínimo, por una reforma constitucional.

Tal y como está estructurada en la actualidad nuestra Constitución, y teniendo en cuenta las críticas que ha recibido el hecho de que algunos derechos no se encuentren regulados en su capítulo VII Derechos, Deberes y Garantías fundamentales, lo más lógico sería

⁴¹ Los mecanismos de control de constitucionalidad en Cuba son limitados en el ámbito judicial. Vid. Simón Otero, Liana: “El control de constitucionalidad de las leyes en Cuba: el reto de su judicialización”, en el libro, AA. VV.: *Escritos sobre Derecho Procesal Constitucional*, Homenaje cubano al profesor Héctor Fix-Zamudio en sus 50 años como investigador del Derecho, IIJ de la UNAM, IMDPC, Unijuris, UH, UNJC, La Habana, 2012.

⁴² Esto no significa que justifiquemos las modificaciones legislativas al margen del procedimiento jurídico establecido, y mucho menos al margen de la Constitución, solo hacemos notar que en la actualidad cubana la constitución formal dista mucho de la constitución material.

⁴³ “Constituye un deber la contribución ciudadana al sostenimiento de los gastos públicos, que entre otras formas tiene el pago de los tributos, la que redundará en que el Estado disponga de mayores recursos financieros para alcanzar mayor justicia social y satisfacer los requerimientos de la sociedad”. Gaceta Oficial Ordinaria no. 053 de 21 de noviembre de 2012, p. 1693.

considerar que la inclusión del deber de contribuir deba efectuarse precisamente en este capítulo. No obstante, no podemos dejar de tener en cuenta dos elementos significativos, el primero, es la relevancia del deber de contribuir dentro de los fundamentos económicos de todo Estado, y el segundo, que el deber de contribuir constituye el requisito, a partir y en relación con el cual, se regulan los principios del sistema tributario.

Es por esto que sin entrar a cuestionar las clásicas partes en que se dividen las cartas magnas⁴⁴, consideramos que el deber de contribuir debía regularse en la parte destinada a los fundamentos económicos, claro está con una redacción clara y precisa, que no deje lugar a dudas sobre su condición de *deber constitucional*, y con ello de contenido especialmente protegido.

Bibliografía

Antonini, Luca: *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Giuffrè, Milán, 1996.

Carbone, Carmelo: *I doveri pubblici individuali nella Costituzione*, Giuffrè, Milán, 1968.

Carbonell Cortina, Néstor: *El espíritu de la Constitución de 1940*, Playor, Madrid, 1974.

Céspedes, Carlos Manuel de: “Aproximación a la Constitución de 1940”, en *Encuentro de la Cultura cubana*, núm. 24, Madrid, 2002.

Colectivos de autores: *Administración financiera del Estado cubano*, Centro de estudios Contables, Financieros y de Seguros, La Habana, 2005.

De Asís Roig, Rafael: *Deberes y obligaciones en la Constitución*, CEC, Madrid, 1991.

Fauré, Chistine: *Las Declaraciones de los Derechos del Hombre de 1789*, 1ª edición en español, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.

Giannini, Massimo Severo: *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. I, Giuffrè, Milán, 1950.

Lezcano y Mazón, Andrés M.: *Las constituciones de Cuba*, Cultura Hispánica, Madrid, 1952.

Menocal y Barreras, Juan M.: *Derecho Fiscal. Constitución, Legislación y Jurisprudencia cubanas*, Minerva, La Habana, 1958.

Orta, Salvador: *Finanzas*, tomo I, Guillermo Kraft, Buenos Aires, 1948.

Pauner Chulvi, Cristina: *El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos*, Tesis Doctoral publicada por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Valencia, 2000.

Peces-Barba Martínez, Gregorio: “Los deberes fundamentales”, *Revista Doxa, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 4, Madrid, 1987.

Prieto Valdés, Martha: *La reforma constitucional de 1992*, inédito.

⁴⁴ El hecho de admitir la presencia en la Constitución de una parte dogmática, no implica aceptar que esta deba estar circunscrita a un capítulo o a un determinado número de artículos, sino que la parte dogmática queda identificada por el contenido, el cual puede estar organizado teniendo en cuenta otros criterios, como puede ser la materia de que se trate.

Rawls, John: *Teoría de la Justicia*, Fondo de Cultura Económica, México, 1978.

Rodríguez Bereijo, Álvaro: “El Deber de Contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Editorial Civitas S.A., Madrid, n° 125, enero-marzo de 2005.

Romano, Santi: *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milán, 1947.

Rubio Llorente, Francisco: “Los deberes constitucionales”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 21, n° 62, Madrid, mayo-agosto 2001.

Soriano, Ramón: *Compendio de Teoría General del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1993.

Suarez, Francisco: *Tratado de las Leyes y de Dios Legislador*, tomo II, volumen 3, libro V, Instituto de Estudios Políticos, Sección de Teólogos Juristas, Madrid, 1968.

Ugarte, Angel: *Comentarios a la Constitución de Cuba*, Talleres tipográficos Solana y Compañía, La Habana, 1918.

Valdés Lobán, Eurípides: *La imposición sobre el consumo en Cuba. Valoración crítica y propuesta de reforma*, Publicaciones Universidad de Alicante, Alicante, 2002.

Vidal, Gladys V.: “Aspectos fiscales de relevancia en el camino hacia la Constitución Americana”, en *El Derecho*, tomo 208, año XLII, n° 11.056, ejemplar de julio de 2004.

Villabella Armengol, Carlos Manuel: *Historia Constitucional y Poder Político en Cuba*, Ácana, Camagüey, 2009.

NUEVA RESOLUCIÓN ICAC DE 28/05/2013 SOBRE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

Carlos Suárez Mosquera

Agencia Estatal de Administración Tributaria

1. Introducción

Esta nueva Resolución sustituye a la anterior de 21 de enero de 1992 dictada en desarrollo del PGC del 90 y que continuó vigente después de la aprobación del PGC 2007 en todos aquellos aspectos que no fuesen contrarios a lo dispuesto en la normativa mercantil y contable actual. Realiza una labor de adaptación a las nuevas normas del PGC 2007 y una refundición en una sola norma de materias que fueron desarrolladas con posterioridad a la Resolución de 1992 por la doctrina dictada por el ICAC. Regula importantes aspectos relacionados con estos activos como su descripción y denominación, criterios de valoración, de amortización y determinación de las pérdidas por deterioro. En segundo término, se refiere de forma específica a las especialidades que presentan determinados tipo de activos como los gastos de investigación y desarrollo, cesión gratuita de derechos de uso, propiedad intelectual, derechos de emisión de gases de efecto invernadero, derechos de franquicia y otros relacionados con el mundo del deporte.

Entre los aspectos más novedosos están:

- La contabilización de las cesiones gratuitas de los derechos de uso como un activo, muy sujeta a controversia según consta el preámbulo de la nueva Resolución, se les da un tratamiento completamente diferente que a las cesiones de derechos de uso onerosas.
- El tratamiento de las inversiones en los bienes afectos a concesiones administrativas cuya reversión ha de producirse antes de estar totalmente amortizados. En el Plan del 90 se incluían dentro del fondo de reversión, ahora se van a tratar mediante la creación de un activo intangible y una provisión. Ese activo intangible se va a amortizar en el plazo de duración de la concesión.
- Determinadas puntualizaciones referentes a activos intangibles específicos como son la propiedad intelectual, los contratos de franquicia y los rescates de contratos de arrendamiento.

Hay cuestiones que no son tratadas por esta Resolución, estando íntegramente contenida su regulación en el PGC. Por ejemplo, todo lo concerniente al fondo de comercio.

2. Concepto y tipos de activos intangibles

La Resolución toma la definición de inmobilizaciones intangibles de la parte quinta del PGC calificando como tales a *“los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados”*. El PGC incluye como activos intangibles a los siguientes elementos:

- 200. Investigación
- 201. Desarrollo

- 202 Concesiones administrativas
- 203. Propiedad industrial
- 204. Fondo de comercio
- 205. Derechos de traspaso
- 206. Aplicaciones informáticas
- 209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles

En la nueva Resolución se hace referencia a otros tipos de inmovilizados intangibles, así:

- Derechos de uso adquiridos a título gratuito
- Propiedad intelectual: obra audiovisual y fondos editoriales
- Contratos de franquicia
- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero
- Derechos de adquisición de jugadores
- Derechos de organización de acontecimientos deportivos
- Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas

Estos inmovilizados se regulan en algunos aspectos por normas específicas.

3. Normas generales de registro y valoración del Inmovilizado Intangible

Destacar que los criterios contenidos en la Resolución ICAC de 1 de marzo de 2013 relativa al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias son aplicables con carácter subsidiario en todo aquello que no esté especialmente regulado en la norma que comentamos.

3.1. Reconocimiento inicial

Para su reconocimiento inicial es preciso que cumplan con la definición de activo contenida en el Marco Conceptual del PGC, exige *que se trate de bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga rendimientos o beneficios en el futuro*. Los gastos de formación del personal, por ejemplo, no se incluyen como activo puesto que la empresa no tiene la capacidad legal de controlar dicho recurso, estos desembolsos se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Pero para su reconocimiento es preciso además que cumpla el criterio de identificabilidad lo que implica que el activo reúna alguno de los siguientes requisitos:

- a) Ser separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarden relación.
- b) Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Se menciona expresamente en la Resolución que *“tampoco se reconocerán como un activo intangible los desembolsos incurridos en la creación de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente”*. Este mismo mandato lo encontramos en la NRV 5ª del PGC. La justificación que encontramos en la NIC 38 es que los desembolsos incurridos para la generación interna de estos elementos no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos. Sin embargo, muchas veces la creación de estos elementos genera importantes gastos externos, en el caso de las marcas, el registro en los distintos territorios donde se va a usar y la adquisición de denominaciones similares en poder de terceras personas ocasiona gastos que parece que podrían ser considerados activos. La clientela puede ser el fruto de importantes inversiones en publicidad, pero lo normal es que falte el elemento control, la empresa no tiene un control legal- un contrato- que le garantice que va a obtener ingresos futuros asociados esos clientes, salvo excepciones. En el mismo sentido aunque es posible cuantificar los gastos de formación del personal la empresa no tiene la capacidad de controlar ese recurso salvo raros supuestos de vinculación contractual en los que sí podría plantearse el tratamiento como un activo.

Con el fondo de comercio se excepciona el principio de identificabilidad pues suele incluir una serie de elementos de muy diversa naturaleza –clientela, marca, cualificación del personal, organización- por el que se ha pagado un precio de conjunto pero que no se puede asociar a elementos concretos. En la Resolución no se desarrollan los criterios contenidos en el PGC respecto al fondo de comercio, que recordemos se hace surgir en el marco de una combinación de negocios por diferencia entre el precio pagado por el negocio y la parte de ese precio asociada a activos concretos, esa diferencia que no se puede distribuir es el valor del fondo de comercio; que no se amortizará, pero se someterá a valoración, al menos anualmente y las correcciones valorativas por deterioro del fondo de comercio serán definitivas, es decir, no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores. Se echa en falta LA DEFINICIÓN.

3.2. Valoración inicial

Se realizará por su coste que habrá que determinar según que el activo se haya adquirido a terceros –coste de adquisición- o se haya autoproducido internamente – coste de producción-. Tanto en uno como en otro caso no se aparta la Resolución de las normas generales del inmovilizado, con ciertas especialidades que iremos viendo al tratar de determinados activos en particular.

La Resolución especifica que cuando se haya autogenerado internamente el coste comprenderá:

- a) Los costes de los materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- b) Los costes de las remuneraciones a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.
- c) Los honorarios para registrar el derecho.
- d) La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles

- e) Respecto a los gastos financieros habrá que estar a los criterios contenidos en la norma de inmovilizado material, con la especialidad en los gastos de investigación que no permiten su incorporación.

Y matiza que en ningún caso formará parte del coste del activo una serie de partidas con la salvedad de que pudiesen ser directamente atribuidas a la preparación del activo para su uso:

- a) Los relacionados con la formación del personal que ha de trabajar con el activo
- b) Los imputables a las funciones administrativas, comerciales u otros desembolsos indirectos de carácter general.

Cuando en un mismo activo se incluyan elementos tangibles e intangibles la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

Para el caso específico de los activos intangibles adquiridos en el marco de una combinación de negocios se establecen que su valor razonable se determinará tomando como referencia la siguiente jerarquía de valores:

- a) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.
- b) El importe acordado en transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas de *otros activos que sean sustancialmente iguales*.
- c) Métodos o técnicas de valoración en sentido estricto como por ejemplo, señala, el empleo de indicadores o múltiples relacionados con la rentabilidad del activo, métodos basados en el descuento de flujos futuros de efectivo o en el coste de reposición depreciado del activo.

3.3. Valoración posterior: amortización y deterioro.

Amortización. Exige primeramente clasificar los activos según su vida útil en definida o indefinida. Los que la tienen indefinida no se someterán a un proceso de amortización pero la norma obliga a analizar todos los años si sigue gozando de esa calificación además de proceder a su valoración. En el preámbulo de la Resolución se hace referencia a las distintas normas legales que amparan la utilización de estos activos y que indirectamente definen su vida útil. Así, afirma el preámbulo de la norma, que las marcas pueden tener la calificación de intangible de vida útil indefinida dado que la vigente Ley 17/2001, en su artículo 31, les otorga un plazo de protección de diez años, prorrogable por períodos sucesivos de 10 años a la finalización del mismo. No sucede lo mismo con las patentes que tienen un plazo de protección improrrogable de 20 años de acuerdo a la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad.

Los activos de vida definida, afirma la Resolución, se amortizarán sobre una base sistemática que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos inherentes al activo. Estos activos solo se pueden amortizar mediante de cuotas crecientes cuando esté justificado, se alude, por ejemplo, a los casos de licencias para explotar un servicio siempre que su demanda pueda estimarse de forma fiable y represente el mejor patrón de consumo del activo. Respecto al valor residual se presume nulo a menos que exista un compromiso de compra por parte de un tercero o un mercado activo que permita

determinar el valor que tenga alta probabilidad de seguir existiendo cuando se termine la vida útil del activo en cuestión.

Deterioro. En cuanto a la forma de determinar el deterioro se establece que ha de hacerse elemento a elemento para aquellos que generen flujos de efectivo de forma individualizada. En otro caso se determinará el valor de la unidad generadora de efectivo a la que estén afectos sin que la Resolución explicita mas los criterios contenidos en el PGC que recordemos que afirman en primer lugar se reduzca el fondo de comercio hasta dejar su valor en cero y luego se distribuya entre los otros elementos.

4. Derechos de uso adquiridos a título gratuito

Se regula en la forma recogida en la Consulta 7 del ICAC publicada en *BOICAC* nº 77 de marzo de 2009. Del carácter polémico de esta norma se deja constancia en la introducción a la Resolución. Se está refiriendo a cesiones temporales de cualquier bien aunque las más frecuentes las suelen hacer las Administraciones Públicas a favor de particulares de terrenos o edificios en los que se va a desarrollar una actividad de tipo privado pero cuya instalación interesa, es calificada como un tipo de subvención de capital. En el sector privado los promotores de las grandes superficies con frecuencia para conseguir la instalación de tiendas de conocidas marcas que van a actuar de reclamo recurren a incentivar su instalación mediante importantes descuentos en el precio del arrendamiento del local en relación a lo que se les cobra a otras. Hasta el Plan 2007 estos casos se contabilizaban como gasto y como ingreso en el ejercicio al que correspondiese, pero el Plan 2007 ha optado por reconocer un activo intangible y una subvención de capital en el ejercicio en que se genera ese derecho y proceder a determinar su valor razonable referido al momento de su concesión utilizando como contrapartida una cuenta de subvenciones o de aportaciones de socios. En esta norma ha primado que se refleje en el patrimonio neto de la empresa el valor actual de la cesión buscando una imagen más real.

Se prevé que para el caso de que la cesión se extienda a la práctica totalidad de la vida económica del bien o derecho cedido, la empresa reconocerá el correspondiente elemento patrimonial en función de su naturaleza y matiza que si se pacta por un período de un año, renovable por períodos iguales, o por un período indefinido o determinado superior a un año, reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, así como en aquellos casos en los que no exista un instrumento jurídico que regule la cesión o éste no establezca con precisión los términos de la misma, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención o donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Destacar que la aplicación exige como condiciones que la cesión sea sin contraprestación, luego los supuestos híbridos en los que exista un precio más bajo del mercado no están claramente resueltos y otro factor interpretativo es el que se refiere a la incondicionalidad de la cesión puesto que en la práctica estas cesiones suelen ir acompañadas de condiciones para el cesionario como la de no poder ceder bien, o emplear el bien para un fin determinado, por ejemplo un estadio de futbol cedido por el Ayuntamiento o un local comercial con la obligación de abrir un determinado número de horas a la semana. Una interpretación literal de la norma la dejaría vacía de contenido.

Ejemplo. Supongamos que se le cede gratuitamente a una empresa un local para su uso durante un período de cinco años. El precio de mercado del alquiler de un local similar es de 100.000 € anuales. Supongamos un tipo de interés que consideramos es del 5 por 100.

De acuerdo al Plan 1990 se contabilizaría cada año de los cinco un ingreso por subvenciones y un gasto por arrendamiento de 100.000, igual que se hace ahora cuando la cesión se pacta por un período de un año. Pero de acuerdo a la nueva norma habrá que determinar el valor razonable de esa subvención que cuantificaremos, en nuestro caso, determinando el valor actual de una renta postpagable de cinco años de duración actualizada al 5 por 100. El resultado es 432.948 €. Se calificará de activo intangible que será amortizado en el período de cinco años a razón de 86.594 € al año. Las cuentas que lucirán en el balance una vez canceladas las cuentas de los grupos 8 y 9 y sin considerar el efecto del impuesto sobre sociedades, serán:

	DEBE	HABER
Inmovilizado intangible: Derechos de uso gratuitos	432.948	
Subvenciones de capital (Oficiales o particulares)		432.948

Las subvenciones de capital no pueden actualizarse como ocurre con los préstamos obtenidos a más de un año, de acuerdo a la NRV 9ª. Instrumentos Financieros. Por lo que el ingreso que se va a producir por la imputación de subvenciones por cada período anual va a ser de 86.589 € (432.948/5) y el gasto por la amortización del inmovilizado va a ser del mismo importe.

Una última cuestión a tratar es el caso de cesiones de uso que no sean gratuitas la contabilización se realizará de acuerdo a la NRV 8ª que regula los arrendamientos y en el caso de los arrendamientos operativos la contabilización recogería simplemente la existencia del gasto a medida que éste se devengue y con independencia de la duración del contrato. Es, no obstante, importante señalar que está en curso de aprobación por parte del Internacional Accounting Standards Board (IASB) una norma, en estos momentos en discusión, que pretende recoger la formalización de los contratos de arrendamiento de forma similar a como se hace para las cesiones de los derechos de uso gratuitas. La diferencia es que al ser la contrapartida del activo intangible una cuenta de deudas, su importe se iría actualizando con cargo a gasto financiero del ejercicio por lo que sumada la imputación del gasto financiero a la dotación a la amortización recogería un montante total igual pero decreciente al que ahora se determina. Esta norma de aprobarse añadiría una enorme complejidad, pensemos en grandes cadenas comerciales arrendadoras de numerosos locales, sin que, en opinión del autor, aporten mucha más información a la ya existente, sobre todo valorando que estas cesiones onerosas no afectan al patrimonio neto como si lo hacen las gratuitas. También es cuestionable el nacimiento de la deuda puesto que los servicios de arrendamiento no se han producido todavía.

Ejemplo. Utilizando los mismos datos del ejemplo anterior, en el momento de la firma del contrato de arrendamiento onerosos se contabilizaría una deuda, aunque no hubiese sido prestado el servicio, que se cancelaría con los pagos de 100.000 a final de cada año.

	DEBE	HABER
Inmovilizado intangible	432.948	
A Deudas (corto y largo plazo)		432.948

La periodificación de los gastos se hace de acuerdo al siguiente cuadro

Ejercicios	Deuda por arrendamiento	Gasto financiero 5%	Amortización del intangible	Total gasto del ejercicio
1	432.948	21.647	86.590	108.237
2	354.595	17.730	86.590	104.319
3	272.325	13.616	86.590	100.206
4	185.941	9.297	86.590	95.887
5	95.238	4.762	86.590	91.352
				500.000

5. Gastos de investigación y desarrollo

La norma define estos gastos en forma similar a como aparecen en la quinta parte del PGC en las cuentas 200 y 201 pero añade, a título de ejemplo, una mayor aclaración de los términos que emplea en la definición. Así, en el caso de la investigación señala como ejemplo de la misma *la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado*. En el caso del desarrollo se considera como tal *el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva desarrollada a partir de la investigación*.

En cuanto a los requisitos para que este tipo de gastos puedan ser activados están también más detallados en la Resolución que en el PGC. Se exigen más requisitos para poder activar los gastos de desarrollo que los de investigación. Y se prevé para el caso de que no se puedan distinguir claramente unos de otros que se consideren todos como de investigación.

Su valoración sigue los criterios generales con la matización de que expresamente se prohíbe la activación de gastos financieros en los proyectos de investigación aun tratándose de proyectos de duración superior al año. La amortización se realizará para los gastos de investigación activados como máximo en cinco años y se iniciará a partir del momento en que se activen en el balance de la empresa. La de los gastos de desarrollo se realizará a partir del momento en que se termine el proyecto, en un plazo de cinco años que pueden ampliarse si se justifica una vida útil superior. En esto último no hay novedad respecto al tratamiento anterior.

Se permite expresamente que los gastos de desarrollo pendientes de amortizar se puedan incluir en la valoración de la Propiedad industrial cuando se obtenga la correspondiente patente o derecho similar.

Ejemplo. Si se patenta un conocimiento generado por la propia empresa y que figura activado como gastos de desarrollo. El valor que se le dará al activo es la suma del valor neto contable del desarrollo más el gasto en el que se ha incurrido para registrar la propiedad en el registro correspondiente, estos gastos suelen estar compuestos por las tasas de acceso al registro y los de empresas que presten los servicios para realizar el mismo en los distintos territorios.

6. Propiedad industrial

La Resolución repite la misma definición y criterios de valoración contenidos en el PGC. Aclara que cuando la propiedad industrial sea producida por la propia empresa su valoración se compone exclusivamente de los gastos de desarrollo pendientes de amortizar más los gastos del registro y formalización de la propiedad industrial. Nada se dice respecto al plazo de amortización que vendrá condicionada por su vida útil dependiente de las normas legales que protejan su utilización en cada caso.

7. Propiedad intelectual: obras audiovisuales y fondos editoriales

7.1. Propiedad intelectual

El PGC menciona su existencia en la NRV 5ª sin hacer ningún desarrollo. La Resolución define genéricamente la propiedad intelectual *como los derechos de carácter patrimonial, que atribuyen al autor la plena disposición y el derecho exclusivo a la explotación de la obra, sin más limitaciones que las establecidas en la Ley. Son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. El título de una obra, cuando sea original, quedará protegido como parte de ella.*

Para los elementos de la propiedad intelectual rigen en principio los mismos criterios y principios que para la propiedad industrial. Como criterios específicos se establecen los relativos a la -Obra audiovisual- y a los -Fondos editoriales -.

7.2. Obras audiovisuales

Define las -Obras audiovisuales- *como creaciones expresadas mediante una serie de imágenes asociadas, con o sin sonorización incorporada, que estén destinadas esencialmente a ser mostradas a través de aparatos de proyección o por cualquier otro medio de comunicación pública de la imagen y del sonido, con independencia de la naturaleza de los soportes materiales de dichas obras.* Establece que se calificará como inmovilizado intangible cuando se destine a servir de forma duradera a la actividad de la empresa por ser objeto de cesión a terceros sin transferir de manera sustancial los riesgos y beneficios asociados a la misma.

En cuanto a su valoración repite las normas generales de cómputo de costes y en lo que se refiere a los criterios de amortización indica que la fecha de inicio de la misma será la de la calificación administrativa por edades señalando que si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo se encuentra en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, el inicio del proceso habrá de posponerse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial. La vida útil,

salvo prueba en contrario, no será superior a cinco años, debiéndose, en su caso, justificar una vida útil superior en la memoria de las cuentas anuales. En cuanto al método de amortización se deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la difusión de la obra en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda practicar una amortización creciente.

Por último, precisa que la obra audiovisual se calificará de existencias cuando se posea para ser consumida o vendida en el curso normal de explotación, o esté en proceso de producción y esté previsto destinarla a cualquiera de dichas finalidades.

7.3. Fondos editoriales

Dispone que *por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en la Ley.* En cuanto a su tratamiento contable se remite a lo dispuesto para las obras audiovisuales especificando que las cuotas de amortización de los derechos de autor se basarán en las expectativas racionales de generación de ventas o descargas por acceso digital a la obra, medidas en unidades físicas, con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los importes previstos y los realizados y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

8. Derechos de traspaso

Desde la perspectiva del arrendatario adquirente del derecho de traspaso la Resolución repite los criterios contenidos en el PGC. Pero desde la perspectiva del cedente o arrendador dueño del activo regula el caso particular de compra de los derechos de traspaso, señalando que:

1º Sí el arrendador o cedente pagan por rescindir un contrato al arrendatario y se considera que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitirán recuperar, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos, los costes incurridos para cancelar el contrato inicial se contabilizarán como un activo. No indica que tipo de activo pero deja claro que no puede aumentarse el valor del activo hasta el momento arrendado.

La aplicación de este criterio, afirma la Resolución, solo se producirá si:

- a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros a conseguir en la situación posterior a la indemnización.
- b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de manera clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

Si no se cumplen los requisitos mencionados se contabilizará como un gasto de ejercicio.

2º La amortización del elemento patrimonial ha de realizarse en función de la vida útil que, al tratarse de un coste relacionado con un nuevo contrato no podrá ser superior a la

duración de este último teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prorrogas que se pudiesen acordar.

Ejemplo: Partiendo de que se posee un local arrendado cuyo arrendatario tiene pactada una duración del contrato de diez años y cuando han transcurrido cinco, aparece un tercero interesado en arrendarlo y dispuesto a pagar una cantidad mayor. Por lo que, y después de las negociaciones pertinentes, se llega a un acuerdo con el arrendatario por el cual se le paga una cantidad a cambio de que renuncie a sus derechos arrendaticios y suponiendo que el aumento del precio del alquiler actualizado a la tasa correspondiente suponga una cantidad igual o superior a lo pagado podrá contabilizarse ese pago como un activo intangible. Si el aumento del alquiler en los próximos cuatro años fuese de 100.000 € anuales y el tipo de interés considerado para determinar el valor actual fuese del 5 por 100 cualquier cantidad pagada igual o menor a 432.948 podría considerarse activo y lo que excediese sería gasto.

9. Aplicaciones informáticas

La Resolución desarrolla lo dispuesto en el PGC matizando el tratamiento de los gastos de modificación o modernización de los sistemas informáticos y páginas web ya existentes, a los que considera gastos de ejercicio con la excepción de que pudieran ser calificados de ampliaciones o mejoras del activo correspondiente aunque no aporta ningún criterio que permita distinguir un caso de otro. También califica de gastos de ejercicio a los desembolsos realizados para el desarrollo de una página web, cuyo objetivo sea básicamente el de promocionar y anunciar productos o servicios de la empresa. En la práctica la mayor parte de estos gastos tienen un carácter híbrido y habrá que intentar discernir cual es el contenido principal de la página para proceder a su calificación.

Una última norma se refiere a los casos en los que la empresa elabore o adquiera un elemento del inmovilizado material por un importe global que incluya un programa informático necesario para su funcionamiento, ordenando evaluar cual de los dos elementos tiene un peso más significativo, sin perjuicio de que a los efectos de practicar su amortización cada uno de ellos pueda identificarse como un componente separado.

10. Concesiones administrativas

La NRV 6 menciona su existencia pero no lleva a cabo desarrollo alguno. Aparecen definidas en la cuenta 202 del PGC *como gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión*. En la Resolución las define como *aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público*. A continuación establece unos criterios de contabilización relativos a su valoración inicial, amortización y dotación de una provisión relativa a renovaciones de activos. Se especifica que estas normas no se aplican a las empresas que deban aplicar las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre de aplicación obligatoria a todas las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente. Esta adaptación precisa de la existencia de una infraestructura pública controlada por la Administración Pública como puentes, túneles, puertos, autorías, etc; y de la

explotación de esta infraestructura prestando un servicio público de naturaleza económica sometido a la regulación que impone la Administración.

Respecto a la valoración inicial dispone la Resolución que se valoren por el importe total de los gastos incurridos en su obtención, pero si los términos del acuerdo de concesión obligan a la empresa a realizar pagos anuales al ente concedente a lo largo del plazo concesional habrá que considerar si del conjunto de esos pagos se desprende la existencia de un arrendamiento financiero, en cuyo caso se incluirían dentro de la valoración del activo, caso contrario se tratarían como pagos asociados a un arrendamiento operativo.

Respecto a la amortización del activo se siguen los criterios generales en un plazo que no podrá ser superior al período concesional.

10.1. Provisión asociada a determinadas inversiones

Uno de los aspectos más novedosos de esta Resolución es el tratamiento del problema, planteado al desaparecer el fondo de reversión, con los activos cuya vida económica (vida física) es superior al tiempo restante de concesión. Una de las opciones sería amortizar estos activos en el tiempo de vida útil pero ello situaría un gasto en los últimos años de vida de la concesión que con esta nueva técnica se reparte entre todo el tiempo de la misma. Por ello se opta por la creación en el momento de la concesión de un activo intangible y de una provisión, el valor que se le da es la parte que estaría pendiente de amortizar al final de la concesión de ese bien suponiendo que se amortizase por su vida económica.

Ejemplo: una concesión que dura 15 años que tiene un activo de vida útil 10 años y de coste 100.000 asociado y que ha de revertir al finalizar la misma. A lo largo de la concesión habrá que comprar dos activos, el segundo al principio del año 10. Cuando se produzca la reversión el valor neto contable que tendría sería de 50.000 supuesta su amortización en el plazo de vida económica. El modelo que se propone en la Resolución supone dotar una provisión con cargo a un activo intangible que se irá amortizando a lo largo de los quince años y valorar el activo adquirido dentro de diez años descontando del coste de adquisición el valor de la provisión constituida.

El valor actual de 50.000 suponiendo una tasa del 5 por 100 y diez años de período es 30.696

30.696	Activo intangible	
	A Provisión para renovación	30.696

Este activo se amortizará en el plazo concesional –15 años- de forma lineal.

Cuando se renueve el activo al cabo de 10 años, la provisión que se habría ido actualizando tendrá un valor de 50.000. Habría que realizar el siguiente asiento de diario para reflejar la adquisición:

50.000	Provisión renovación	
50.000	Activo afecto a reversión	
	A Tesorería	50.000

11. Contratos de franquicia

El tratamiento de este tipo de contratos constituye una novedad. Define la actividad comercial en régimen de Franquicia, como aquella que se realiza en virtud del *contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:*

- a) *El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.*
- b) *La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y*
- c) *La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.*

Dispone que el canon satisfecho por asociación a una franquicia se contabilizará como un inmovilizado intangible cuando se cumplan los requisitos generales para calificarlo como activo. Y que en caso de que se realicen pagos anuales al franquiciador a lo largo de la vida del contrato, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material en cuyo caso se incluirán en el valor del activo. Debe amortizarse de forma sistemática durante el período en que contribuya a la obtención de los ingresos, no pudiendo exceder el plazo de duración del contrato.

12. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

Estaban regulados por la Resolución ICAC de 8 de febrero de 2006. No observamos cambios en su forma de contabilización aunque si hubo un cambio normativo, operativo desde 1 de enero de 2013, que se concreta en que la forma de obtención de los derechos de emisión pasando de la asignación gratuita anterior, como formula general, a la adquisición por subasta. Además, aparecen nuevos instrumentos equivalentes para redimir emisiones, como los certificados de reducción de emisiones.

La Resolución los califica de inmovilizado intangible que se valorarán por el precio de adquisición y caso de que se adquieran sin contraprestación o por valor inferior al de

mercado será su valor razonable siendo la contrapartida una cuenta de patrimonio neto. No se amortizarán estando sujetos a las correcciones valorativas por deterioro que se produzcan. Caso de que los derechos se adquieran con la finalidad de ser vendidos se calificarán de existencias. Y caso de contratos adquiridos con otras finalidades se tratarán de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 5.4 de la norma de instrumentos financieros.

Su baja en el inmovilizado se producirá cuando se tenga que cancelar la obligación mediante la entrega de los correspondientes derechos, que se producirá en el ejercicio siguiente cuando se inscriba la cancelación de los correspondientes derechos en el registro administrativo. Mientras se realiza la emisión se irá dando un gasto con cargo a una provisión que posteriormente se cancelará con la entrega del activo. La valoración del gasto y la provisión se harán partiendo de que se han de utilizar primeramente los derechos adquiridos gratuitamente y por el valor de estos y, en segundo lugar, los restantes por el precio al que figuren utilizando el método del precio medio ponderado para su cuantificación.

Las cuentas que se utilizarán serán la de -Gastos por emisión de gases de efecto invernadero- y -Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero-. No menciona la denominación del gasto aunque en la Resolución anterior se denominaban -Gastos por emisión de gases de efecto invernadero- que se clasificará dentro de la partida 7º-Otros gastos- de la cuenta de pérdidas y ganancias.

13. Otros inmovilizados intangibles

Dentro de este apartado regula activos relacionados con el mundo del deporte y los derechos de replantación de las empresas vitivinícolas. Analizaremos los primeros.

13.1. Derechos de adquisición de jugadores

Considera como tales a los importes devengados por la adquisición de un determinado jugador, que es independiente del contrato suscrito por la prestación de servicios con el mismo jugador. Señala que en caso de renovación, los importes que supongan una mayor retribución del jugador se calificarán como gasto de personal, si todavía no se han devengado se contabilizarán como anticipos en la cuenta -Deudores comerciales no corrientes-. El mismo criterio se empleará para contabilizar los derechos de imagen. Prohíbe contabilizar como activos los gastos de formación de jugadores que provengan de la cantera de la entidad.

13.2. Derechos de participación en competiciones deportivas

Considera como activos las cantidades pagadas por la adquisición de los derechos de participación en competiciones oficiales, siempre que se adquieran onerosamente y no tengan un carácter de cuota periódica. Se presume una vida útil, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años. Señala que el descenso de categoría dará lugar a la determinación de un deterioro de valor en el activo.

13.3. Derechos sobre organización de acontecimientos deportivos

Los derechos de organización de estos acontecimientos durante un período de tiempo determinado o con carácter indefinido adquiridos de forma onerosa se contabilizarán como inmovilizado intangible. Por el contrario, los gastos incurridos por la entidad para la celebración de acontecimientos deportivos singulares, por ejemplo, un campeonato del mundo, se calificarán como un proyecto de prestación de servicios en curso, se

contabilizarán como existencias y se seguirán los criterios generales en cuanto a su valoración

13.4. Derechos de replantación de las empresas vitivinícolas

Dispone que el importe satisfecho por la adquisición de los derechos de plantación en terrenos, cuya adquisición sea necesaria para llevar a cabo la plantación de la vid, se reconocerán como inmovilizado intangible.

Existen otro tipo de intangibles de importancia económica no contemplados expresamente como los derechos de pesca en caladeros.