



La tributación de los organismos autónomos y empresas públicas

Nicolás Sánchez García

Letrado de la Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana

Con frecuencia las Administraciones Públicas, buscando un mayor grado de autonomía en la gestión económica y una mayor eficacia en la consecución de sus objetivos, optan por sustraer determinadas parcelas de su actuación del Derecho Administrativo sin percatarse de que integrarse en el Derecho Privado supone, no sólo contar con un mayor margen de maniobra, sino asumir numerosas obligaciones de tipo tributario de las que, anteriormente, se encontraban exentas. En este trabajo se realiza una primera reflexión sobre el sometimiento de los organismos autónomos y empresas públicas a los principales impuestos de nuestro sistema tributario, tanto de la Hacienda del Estado, como de las Haciendas Locales.

El tradicional concepto de *Administración Institucional*, que comprendía los organismos o entidades autónomas creados por las Administraciones Públicas, con la finalidad de prestar servicios públicos de forma descentralizada, se encuentra en la actualidad bastante diluido por la proliferación de sociedades estatales o empresas públicas, entidades de derecho público, agencias y otras muchas que no encajan en los conceptos tradicionales elaborados por el Derecho Administrativo.

Con frecuencia las Administraciones Públicas, buscando un mayor grado de autonomía en la gestión económica y una mayor eficacia, optan por sustraer determinadas parcelas de su actuación del Derecho Administrativo sin percatarse de que integrarse en el Derecho Privado supone, no sólo contar

con un mayor margen de maniobra, sino asumir numerosas obligaciones de tipo tributario de las que, anteriormente, se encontraban exentas.

En esta instancia queremos hacer una primera reflexión sobre el sometimiento de organismos autónomos y empresas públicas a los principales tributos del sistema tributario, en donde se puede afirmar con -carácter general- que las empresas públicas se encuentran sujetas a todos los tributos que giran sobre las personas jurídicas. Las posibles exenciones, bonificaciones o beneficios fiscales de los que pudieran beneficiarse deben estar previstos de forma expresa en normas con rango de ley, bien sea en las leyes propias de cada tributo, o bien en leyes sectoriales. En este sentido el Tribunal Constitucional ha interpretado reiteradamente el contenido del artículo 31.3 de nuestra

Constitución: *"Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley"*.

El análisis que hemos realizado, que no pretende ser exhaustivo, contempla las figuras tributarias de mayor relevancia a las que están sujetas las personas jurídicas.

◆ Impuesto sobre Sociedades

El artículo 9 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades dispone la exención de las siguientes entidades:

- Los organismos autónomos de carácter administrativo del Estado y entidades autónomas de análogo carácter de las comunidades autónomas.

- Los organismos autónomos de carácter comercial, financiero o análogo del Estado y entidades de carácter análogo de las comunidades autónomas.

- Los entes públicos del artículo 6.5 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, así como los entes de carácter análogo de las comunidades autónomas.

La última de las referencias se refiere a todos aquellos entes que, sin ser organismos autónomos, tampoco son sociedades estatales o empresas públicas por estar constituidas jurídicamente como sociedades anónimas, ni entidades de derecho público, sometidas en su actividad al ordenamiento jurídico privado. Las empresas públicas y las denominadas entidades de derecho público se encuentran sujetas,





***Las
Administraciones
Públicas adoptan
parcelas del
Derecho
Administrativo
sin percatarse de
que integrarse en
el Derecho
Privado supone
asumir
obligaciones
tributarias***

íntegramente, al Impuesto sobre Sociedades, por lo que tienen las mismas obligaciones fiscales que cualquier otra sociedad anónima privada.

Respecto a la amplitud de la exención de los organismos autónomos y las demás entidades antes mencionadas, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que implantó el actual Impuesto sobre Sociedades, disponía en su artículo 5.3, que los supuestos de exención anteriores no alcanzaban a los rendimientos sometidos a retención en el impuesto, por lo cual no se podía solicitar, en caso alguno, la devolución de las cantidades que se hubiesen retenido en los rendimientos de capital mobiliario devengados en favor de los organismos autónomos u otras entidades exentas. El artículo 146 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha dispuesto, sin embargo, que reglamentariamente se determinen una serie de supuestos en los que no se practicará retención a cuenta y dispone, expresamente, que no se practicará esta retención

en las rentas obtenidas por las entidades a las que se refiere el artículo 9 de la Ley.

Como complemento de todo lo dicho hay que destacar que las empresas públicas podrán acogerse a todos los beneficios fiscales previstos en la Ley del Impuesto o en leyes sectoriales, entre las cuales cabe destacar la bonificación del 99 por 100 en la cuota del impuesto para todas aquellas que presten determinados servicios públicos locales previstos en el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

◆ **Impuesto sobre el Valor Añadido**

El artículo 7.8 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Este supuesto de no sujeción alcanza a los organismos autónomos siempre que se devenguen tasas o contribuciones especiales por los servicios que presten u obras públicas que realicen. Hay que subrayar que los precios públicos no tienen naturaleza tributaria, aunque puedan ser calificados de

prestaciones patrimoniales de carácter público (Consulta de 30-7-1990).

Se dispone, igualmente, que no estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria. A estos efectos, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad.

El artículo 1º del Reglamento del Impuesto establece que este supuesto de no sujeción se aplicará con independencia respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, se realicen. Se dispone, también, que los ingresos de cada actividad económica de los entes públicos comprenderán la totalidad de los obtenidos en la misma, con exclusión de los derivados de operaciones financieras.

En lo que afecta a las empresas públicas, el citado artículo 7.8 de la



Ley se encarga de clarificar que este supuesto de no sujeción no será de aplicación cuando los entes públicos actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, empresas mercantiles. No habiendo ninguna exención subjetiva que ampare la actividad de las empresas públicas habrá de acudir-se, en cada supuesto, a la actividad concreta que desarrolla, y ver si se encuentra entre las entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas o exentas. El régimen aplicable a las empresas públicas es, en consecuencia, el que con carácter general se recoge en la regulación sustantiva del impuesto.

◆ Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

En este impuesto hay que constatar, como cuestión previa, que nos encontramos ante tres modalidades de gravamen: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. De especial importancia para las empresas públicas es la segunda modalidad, pues afecta a la constitución, fusión, transformación y disolución de sociedades, y al aumento y disminución de capital.

Los beneficios fiscales en este impuesto se encuentran establecidos de forma unitaria para las tres modalidades de gravamen en el artículo 48 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto.

*Las empresas
públicas tienen
las mismas
obligaciones
fiscales que
cualquier otra
sociedad
anónima privada*

Entre las exenciones subjetivas recogidas en el apartado 1.A del citado artículo 48 se recoge una en favor del Estado, administraciones públicas territoriales e institucionales, por lo que cabe entender que se encuentran exentas las administraciones públicas y sus organismos autónomos. Esta exención abarca, igualmente, a los establecimientos de beneficencia, cultura, seguridad

social, docentes o de fines científicos de las administraciones públicas. Junto a las exenciones subjetivas mencionadas, existe una amplia enumeración de exenciones en el apartado 1.B del artículo 48, que deberá ser consultada en cada hecho imponible concreto.

◆ Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Las exenciones en este impuesto aparecen en el artículo 64 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Se recoge una exención parcial de los bienes inmuebles de las administraciones públicas, y entre estas los organismos autónomos, pues se eximen de gravamen los directamente afectos a determinados fines públicos: defensa nacional, seguridad ciudadana, servicios educativos y penitenciarios, (art. 64.a de dicha Ley).

En la ley no existe mención alguna a las empresas públicas, por lo que se sujetan a gravamen sin especialidad alguna. No obstante, hay que destacar que el artículo 64 recoge diversas exenciones que podrían tener cierta relevancia en relación a los organismos autónomos y empresas públicas, y que serían de aplicación en el caso de que fueran titulares de algunos de los siguientes bienes inmuebles:

- Terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o cualquier otro servicio indispensables para la explotación de dichas líneas.
- Bienes inmuebles declarados expresa e individualmente monumento o jardín histórico de interés cultural.





◆ Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 83.1.a) de la Ley reguladora de las Haciendas Locales recoge las exenciones en este impuesto, y se refiere exclusivamente a los organismos autónomos de carácter administrativo, y no a los de carácter comercial, industrial, financiero o análogos, ni a las empresas públicas. Sin embargo hay que formular una precisión: el apartado 1.d) del citado artículo recoge la exención de los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza costeados íntegramente con fondos de las administraciones públicas. Esta exención debe ser solicitada, y concedida en cada caso, por el Ministerio de Hacienda (artículo 8 Real Decreto 1172/1991, de 26 de julio).

Un tema posterior, a considerar en cada caso concreto, será el epígrafe concreto de las Tarifas del Impuesto en que tributa cada organismo autónomo o empresa pública, si es que efectivamente realiza el hecho imponible del impuesto, si correspondiera pagar la denominada *cuota cero*, o si debiera tributar por cuota municipal, provincial o nacional. Lo que no se puede olvidar es que a los efectos de realización del hecho imponible el Impuesto sobre Actividades Económicas, no es necesaria la concurrencia de ánimo de lucro en el desarrollo de la actividad concreta de que se trate.

◆ Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

En relación a este impuesto, el artículo 94 de la Ley de Haciendas Locales no prevé exención alguna que, directa o indirectamente, sea de aplicación a organismos autónomos o empresas públicas. La única exención prevista en la Ley que podría aplicarse es la que alcanza a

Los precios públicos no tienen naturaleza tributaria, aunque pueden ser calificados de prestaciones patrimoniales de carácter público

los vehículos oficiales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana (art. 94.1.a). En lo que afecta a modelos tributarios, régimen de gestión y plazos habrá que atenerse a lo que se disponga en cada ordenanza fiscal.

◆ Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras

En la regulación de este impuesto, comprendida en los artículos 101 a 104 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, no se recoge beneficio fiscal alguno, por lo que tanto los organismos autónomos, como las empresas públicas se encuentran plenamente sujetos al impuesto. Respecto a los modelos tributarios, régimen de gestión y plazos habrá de aplicarse lo que disponga cada ordenanza fiscal.

◆ Impuesto sobre Incrementos del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El artículo 106.2.a) de la Ley reguladora de las Haciendas Locales dispone que estarán exentos del impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de pagar la cuota tributaria

recaiga sobre cualquiera de los organismos autónomos de carácter administrativo. Las empresas públicas y el resto de organismos autónomos tributarán, en consecuencia, como cualquier otra persona jurídica. En lo que afecta a modelos tributarios, régimen de gestión y plazos habrá que tener en cuenta lo que se disponga en cada ordenanza fiscal.

◆ Tasas, contribuciones especiales y precios públicos locales

En relación al pago de estas tres prestaciones patrimoniales de carácter público, no existe previsión alguna de exenciones en sus normas reguladoras, por lo que no cabe predicarlas de organismos autónomos o de empresas públicas. La cuantía de la prestación será determinada, en cada momento, de acuerdo con los criterios que se recojan en las ordenanzas fiscales. Tal y como se indica en los puntos anteriores, lo referente a modelos, gestión y plazos deberá estudiarse a la luz de la ordenanza fiscal concreta. ■

