



UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Departamento de Economía Aplicada y Gestión Pública

TESIS DOCTORAL

**ANÁLISIS TELEOLÓGICO DEL CONCEPTO DE DISPOSICIÓN
EN EL RÉGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO**

Juan Antonio Navarro Garmendia

Licenciado en Administración y Dirección de Empresas

Licenciado en Derecho

2013



UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Departamento de Economía Aplicada y Gestión Pública

**ANÁLISIS TELEOLÓGICO DEL CONCEPTO DE DISPOSICIÓN
EN EL RÉGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO**

TESIS DOCTORAL PRESENTADA POR:

Juan Antonio Navarro Garmendia

Licenciado en Administración y Dirección de Empresas

Licenciado en Derecho

DIRIGIDA POR:

Dr. D. Federico Fernández de Buján Fernández

Dr. D. José Manuel Guirola López

2013

Ad maiorem Dei gloriam

ÍNDICE

SIGLAS Y ABREVIATURAS.	8
TABLAS E ILUSTRACIONES.	11
CAPÍTULO 1: PROPÓSITO Y MÉTODO.	14
CAPÍTULO 2: ESTADO DE LA CUESTIÓN.	24
2.1. Análisis normativo.	27
2.2. Análisis doctrinal.	32
2.3. Análisis jurisprudencial.	36
CAPÍTULO 3: EL ORDEN EXPOSITIVO.	39
CAPÍTULO 4: APROXIMACIÓN A LA NATURALEZA JURÍDICA DEL PATRIMONIO PROTEGIDO.	48
4.1. El patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad.	65
4.2. Principio orientador.	69
4.2.1. Antecedentes clásicos.	71
4.2.1.1. Principio de legalidad.	71
4.2.1.2. Principio de capacidad económica.	73
4.2.1.3. Principio de equidad.	75
4.2.1.4. Principio de generalidad.	79
4.2.1.5. Principio de indisponibilidad.	81
4.2.1.6. Principio de razonabilidad y utilidad común.	82
4.2.1.7. Principio de seguridad jurídica.	83
4.2.2. <i>De protectione impari homini.</i>	87
4.3. Rasgos esenciales.	94

4.3.1. Masa patrimonial vinculada a un fin.	95
4.3.1.1. Las fundaciones como precedente.	100
4.3.1.2. Autonomía respecto a las fundaciones.	110
4.3.1.2.1. Personalidad jurídica.	110
4.3.1.2.2. Duración.	117
4.3.1.2.3. Beneficiarios.	118
4.3.1.3. Aportaciones.	121
4.3.2. Vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales.	127
4.3.2.1. Los alimentos como precedente.	130
4.3.2.2. Autonomía respecto a los alimentos.	137
4.3.2.3. Aportaciones.	141
CAPÍTULO 5: RÉGIMEN FISCAL DE LAS DISPOSICIONES.	145
5.1. Análisis teleológico.	149
5.2. El concepto de disposición en la Ley 41/2003.	151
5.2.1. Disposición como límite material.	153
5.2.2. Disposición como límite temporal.	161
5.3. El concepto de disposición en la Ley 1/2009.	167
5.3.1. Disposición como límite material.	168
5.3.2. Disposición como límite temporal.	171
CAPÍTULO 6: PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LAS DISPOSICIONES.	176
6.1. Mantenimiento de la productividad.	180
6.2. Necesidades vitales.	185
6.3. Responsabilidad patrimonial.	188
CAPÍTULO 7: INCIDENCIA DEL PATRIMONIO PROTEGIDO EN LA	
RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS	
PERSONAS FÍSICAS.	192

7.1. Incidencia efectiva en la recaudación de los ejercicios 2004-2010.	195
7.1.1. Incidencia efectiva por ejercicio.	196
7.1.1.1. Incidencia efectiva en el ejercicio 2004.	197
7.1.1.2. Incidencia efectiva en el ejercicio 2005.	201
7.1.1.3. Incidencia efectiva en el ejercicio 2006.	204
7.1.1.4. Incidencia efectiva en el ejercicio 2007.	208
7.1.1.5. Incidencia efectiva en el ejercicio 2008.	212
7.1.1.6. Incidencia efectiva en el ejercicio 2009.	215
7.1.1.7. Incidencia efectiva en el ejercicio 2010.	220
7.1.2. Análisis de la evolución en el periodo comparable 2007-2010.	223
7.2. Simulación impositiva de las reformas en el régimen fiscal del patrimonio protegido.	227
7.2.1. El simulador del Instituto de Estudios Fiscales.	228
7.2.2. Simulación con incremento del límite anual de reducción de la base imponible.	232
7.2.3. Simulación con incremento del número de aportantes.	234
CAPÍTULO 8: CONCLUSIONES.	238
NORMATIVA, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.	247
BIBLIOGRAFÍA.	262
REFERENCIAS ESTADÍSTICAS.	298

SIGLAS Y ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CI.	Código de Justiniano.
CIL	Corpus Inscriptionum Latinarum.
Cfr.	Confróntese.
D.	Digesto.
Gai.	Instituciones de Gayo.
I.	Instituciones.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (<i>BOE</i> de 18 de diciembre).
LPP	Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (<i>BOE</i> de 19 de noviembre).
Nov.	Novelas de Justiniano.
Patrimonio protegido	Patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad.
SAS	<i>Statistical Analysis System.</i>
TRLIRPF	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto
Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (*BOE* de 10 de marzo).

Vid.

Véase.

TABLAS E ILUSTRACIONES

Tabla 1	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2004.
Tabla 2	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2004.
Tabla 3	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2004.
Tabla 4	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2005.
Tabla 5	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2005.
Tabla 6	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2005.
Tabla 7	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2006.
Tabla 8	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2006.
Tabla 9	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2006.
Tabla 10	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2007.
Tabla 11	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2007.
Tabla 12	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2007.
Tabla 13	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2008.
Tabla 14	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2008.
Tabla 15	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2008.
Tabla 16	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2009.
Tabla 17	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2009.
Tabla 18	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2009.
Tabla 19	IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2010.
Tabla 20	IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2010.
Tabla 21	IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2010.
Tabla 22	IRPF. Autoliquidaciones. Ejercicios 2007-2010.

Tabla 23	IRPF. Importe medio. Ejercicios 2007-2010.
Tabla 24	Simulación: Incremento del límite anual de reducción. Total declaraciones.
Tabla 25	Simulación: Incremento del número de aportantes. Total declaraciones.
Ilustración 1	Creación de los <i>alimentos</i> por Trajano.
Ilustración 2	Microsimulador IRPF del Instituto de Estudios Fiscales.

CAPÍTULO 1
PROPÓSITO Y MÉTODO

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b)¹ constata que en nuestro tiempo actual, en el que tanto la realidad normativa como la actividad forense en el ejercicio de la abogacía es cada vez más especializada, la división e individualización de nuevas parcelas jurídicas se encuentran en plena expansión. Este hecho se encuentra potenciado por la creciente intervención del Estado dado que, como afirma GUIROLA LÓPEZ *et al.* (2012)², el mercado intervenido es la característica de prácticamente todos los mercados en la actualidad porque, por pequeño que sea, siempre existe algún tipo de control público de las actividades de los particulares.

Desde la consideración de la dirección en la Administración Pública como una parte de la política económica y centrando el campo de interés del presente análisis en materia de política fiscal, se pretende lograr una orientación del comportamiento de los agentes económicos privados hacia el logro de los fines públicos. La consecución de los fines establecidos en los artículos 9.2 y 49 de la Constitución es el objetivo prioritario para la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (*BOE* de 19 de noviembre) y la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (*BOE* de 15 de diciembre). Si bien la segunda de estas normas establece un sistema de prestaciones fundamentalmente estructurado mediante ayudas directas, la primera de ellas desarrolla mecanismos indirectos mediante estímulos fiscales, los cuales suponen un menor coste para el sector público.

En el referido proceso de división e individualización de nuevas parcelas jurídicas, la citada

¹ *Cfr.* FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 4.

² *Cfr.* GUIROLA LÓPEZ *et al.* (2012), pág. 107.

Ley 41/2003 tiene por objeto regular nuevos mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial. Esta ley introduce en nuestro ordenamiento la figura del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad como masa patrimonial que queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad, favoreciendo mediante incentivos fiscales la constitución de este patrimonio y la aportación a título gratuito de bienes y derechos al mismo. Este patrimonio sin personalidad jurídica propia tiene un régimen jurídico que presenta ciertas semejanzas con las fundaciones pero goza de un régimen de gestión simplificado.

La novedad que ha supuesto esta figura y las particulares características de su régimen jurídico han dado origen a una problemática específica relacionada con las disposiciones que se realizan de esta masa patrimonial. La realización de disposiciones para un fin distinto al propio del patrimonio protegido conlleva la pérdida de los incentivos establecidos en su régimen fiscal. Esta problemática ha originado que la aplicación de esta figura durante sus primeros años de vigencia haya sido muy inferior a las previsiones inicialmente contenidas en la memoria económica utilizada durante su tramitación parlamentaria³.

Es en esta situación donde se plantea la necesidad de realizar un análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. Análisis teleológico, puesto que debe tener siempre presente el fin del patrimonio protegido⁴. Del concepto de disposición, dado que el patrimonio protegido, por su propia naturaleza, requiere de un flujo continuo de aportaciones

³ Durante el periodo comparable 2007-2010, las 4.712 aportaciones realizadas durante el ejercicio 2009 representan el nivel máximo de aportaciones. Teniendo en cuenta que varias personas pueden realizar aportaciones a un mismo patrimonio protegido, el número de patrimonios protegidos activos dista en gran medida de las estimaciones contenidas en la memoria económica que se utilizó durante la tramitación de la citada Ley 41/2003, la cual consideraba 30.000 contribuyentes beneficiados por esta institución en los primeros años de su aplicación.

⁴ La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) define teleología como la “doctrina de las causas finales” y, a su vez, considera la causa final como el “fin con que o por que se hace algo”.

y disposiciones pero es en estas disposiciones donde la realidad constatada durante los primeros años de aplicación ha encontrado mayores dificultades. En el régimen fiscal del patrimonio protegido, ya que son la obtención y el mantenimiento de los incentivos fiscales de este régimen los mayores estímulos para la utilización de esta nueva figura como mecanismo de protección patrimonial de las personas con discapacidad. Este análisis pretende presentar algunos de los aspectos problemáticos más relevantes sobre esta cuestión y trata de aportar posibles soluciones que contribuyan a mejorarlos.

El método utilizado parte de un análisis del estado actual de desarrollo del patrimonio protegido y de su concepto de disposición en la normativa, doctrina y jurisprudencia. Este análisis permite constatar que el patrimonio protegido goza ya de una autonomía normativa que emana del legislador mediante una regulación específica, una autonomía conceptual que tiene su origen en la doctrina y una autonomía forense fruto de la jurisprudencia. No obstante, la escasa conflictividad derivada de su reducida aplicación dificulta la existencia de pronunciamientos reiterados sobre los aspectos más problemáticos del régimen jurídico de esta institución.

Debido al carácter teleológico del análisis, resulta indispensable realizar una aproximación a la naturaleza jurídica de la institución puesto que el patrimonio protegido requiere que se concrete la sustancia que le es propia. Esta aproximación se realiza a través de un principio orientador y dos rasgos esenciales. El principio se extrae de la legislación y se encuentra siempre presente en ella. Inspira la normativa inicial, actual y futura y orienta la aplicación de la norma en los casos concretos⁵. Los rasgos individualizan al patrimonio protegido y lo diferencian respecto de los demás

⁵ La protección del discapacitado, *de protectione impari homini*, actúa como principio orientador del patrimonio protegido. La máxima latina utilizada no se encuentra en las fuentes antiguas ni medievales. Es de creación *ex novo* y *ad hoc* para referirse al principio que pretende enunciar. Se puede destacar su conexión con el artículo 9.2 de la Constitución, encomendando la protección a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

institutos jurídicos. Existen instituciones previas, como las fundaciones⁶ y los alimentos⁷, que presentan ciertas similitudes pero el patrimonio protegido goza ya de una autonomía propia. Al tratarse de una nueva figura jurídica resulta necesario realizar esta aproximación basándose en los antecedentes presentes en el Derecho Romano ante las dificultades que presenta para su coherente inserción en el conjunto del ordenamiento⁸. Como afirma GARCÍA GARRIDO (1964)⁹, “el mérito principal de los jurisprudentes fue el haber sabido encontrar un medio de adaptar siempre las decisiones jurídicas a las necesidades de la vida en un casuismo fecundo inspirado en las directrices de la equidad”. Toda reforma en el régimen jurídico del patrimonio protegido¹⁰ debe garantizar la cohesión del ordenamiento y ser conforme al *ius*, definido por D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1981)¹¹ como “«lo justo», es decir, el orden judicial socialmente admitido, formulado por los que saben de lo

⁶ La institución del patrimonio protegido es una masa patrimonial vinculada a un fin, rasgo esencial compartido con las fundaciones. Las principales diferencias respecto a las mismas radican en la personalidad jurídica, los beneficiarios y la duración.

⁷ El patrimonio protegido tiene como fin la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario, rasgo esencial compartido con el derecho de alimentos. La ausencia de una clara delimitación del concepto de necesidades vitales es una de las causas que más dificulta el aumento de las disposiciones de los patrimonios protegidos.

⁸ Por una parte, el estudio del patrimonio protegido a la luz de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano destaca una serie de mecanismos para facilitar la afección al fin establecido. El primero de ellos es la identificación de los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido, para la cual pudiera resultar conveniente el otorgamiento de un número de identificación fiscal. El segundo de ellos es la supervisión externa sobre la gestión patrimonial, la cual sería posible clasificar en supervisión general, tributaria e indirecta. Por otra parte, el estudio del patrimonio protegido iluminado por los antecedentes de la prestación de alimentos en el Derecho Romano permite clarificar el procedimiento para determinar el contenido del término necesidades vitales. Será la reiteración de los actos de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y la jurisprudencia la que permitirá delimitar el contenido de las necesidades vitales y su evolución. En este concepto pudiera diferenciarse entre un contenido nuclear, propio también del derecho de alimentos, y un contenido extenso, el cual a su vez diferenciaría entre necesidades vitales generales, comprendidas en el ámbito del contrato de alimentos, y necesidades vitales derivadas de la discapacidad, las cuales atenderán a los pronunciamientos en el ámbito del patrimonio protegido.

⁹ Vid. GARCÍA GARRIDO (1964), pág. 56.

¹⁰ Puede destacarse el mandato parlamentario al poder ejecutivo contenido en la citada Ley 1/2009, el cual exige la remisión a las Cortes Generales de un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales.

¹¹ Vid. D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1981), pág. 43.

justo: por los *iuris prudentes*".

Posteriormente el estudio se centra en el análisis del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. Este apartado versa sobre los criterios que establecen cuándo pueden realizarse las disposiciones de los bienes y derechos que lo integran¹² y a qué pueden destinarse, manteniendo los incentivos fiscales¹³. Siempre teniendo en cuenta la perspectiva teleológica, se concreta la interpretación del concepto de disposición en la Ley 41/2003, tanto en su vertiente de límite material como de límite temporal, y su interpretación con posterioridad a la reforma introducida por la Ley 1/2009, precisando también su aplicación como límite material y como límite temporal.

A continuación, el discurso se centra en la problemática que presentan actualmente las disposiciones, fundamentalmente relacionada con el concepto de disposición entendido como límite material. Existen una serie de cuestiones relacionadas con la finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido¹⁴, la finalidad de la satisfacción de las necesidades vitales¹⁵

¹² Este límite temporal ha evolucionado desde la creación del patrimonio protegido por la citada Ley 41/2003. Especialmente relevante resulta la aclaración legal introducida por la citada Ley 1/2009, en términos similares a los anteriormente propuestos en la consulta tributaria presentada el 16 de enero de 2007.

¹³ Este límite material diferencia entre la finalidad instrumental, que es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido, y la finalidad última, que es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. La finalidad instrumental exige la sujeción al régimen de administración establecido en el documento de constitución y la identificación de los bienes y derechos sustituidos y de los bienes y derechos nuevos.

¹⁴ Diversas cuestiones relacionadas con el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido son la delimitación del régimen de administración, la identificación de los bienes y derechos que integran la masa patrimonial, las dificultades derivadas de la ausencia de personalidad jurídica propia, las emanadas de los requisitos formales para realizar aportaciones y reinversiones, y la originada por la regularización en sede del aportante en caso de incumplimiento por parte del administrador del patrimonio protegido.

¹⁵ El contenido del concepto de necesidades vitales es una de las principales cuestiones objeto de análisis en el presente estudio, debido a su importancia práctica y a la remisión a la valoración de los órganos de gestión e inspección realizada por la Dirección General de Tributos.

y la responsabilidad patrimonial derivada del artículo 1911 del Código Civil¹⁶, cuya aclaración puede considerarse como presupuesto necesario para permitir una mayor aplicación del patrimonio protegido¹⁷.

El análisis del patrimonio protegido debe partir de la realidad de su aplicación¹⁸. Por este motivo se considera necesario el estudio de la incidencia del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Partiendo de los datos obtenidos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se examina la incidencia efectiva desde el ejercicio 2004, primero de aplicación del régimen fiscal del patrimonio protegido, hasta el ejercicio 2010, último sobre el que se posee información tributaria¹⁹. También se reflexiona sobre la evolución durante el periodo comparable 2007-2010, el cual comprende los ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la reforma introducida por la Ley 35/2006. Con objeto de poder analizar los efectos de una reforma en el

¹⁶ En un primer lugar se analiza el proceso de evolución legislativa, doctrinal y jurisprudencial sobre esta cuestión, procediendo después a cuestionar las consecuencias fiscales derivadas del incumplimiento de la afectación a las necesidades vitales originado por la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal.

¹⁷ Durante el desarrollo del presente análisis se ha formulado dos consultas tributarias a la Dirección General de Tributos. La primera de ellas se presentó el 16 de enero de 2007, siendo resuelta el 24 de julio de 2008 como V1526-08. Esta consulta analizaba, entre otras cuestiones, la necesidad de aclaración del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido en el sentido posteriormente adoptado por la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil de la normativa tributaria con esta finalidad (*BOE* de 26 de marzo). La segunda consulta ha sido presentada el 14 de marzo de 2011 formulando diversas cuestiones problemáticas que presenta el régimen jurídico del patrimonio protegido, no habiéndose resuelto en el plazo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre).

¹⁸ En el desarrollo de este análisis se han utilizado cuatro patrimonios protegidos: dos con aportantes de nivel de renta alto, uno con aportantes de nivel de renta medio y uno con aportantes de nivel de renta bajo. El estudio de la realidad de su proceso de creación y desarrollo ha permitido delimitar las principales dificultades que se observan para su consideración como efectivo instrumento de política fiscal.

¹⁹ El análisis de la incidencia efectiva durante el periodo 2004-2010 refleja un mayor nivel de aportantes con rendimientos e imputaciones declarados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el tramo de 30.000 a 60.000 euros, siendo también mayor la incidencia en los declarantes que optan por la forma de declaración conjunta.

régimen fiscal del patrimonio protegido, como la contenida en el mandato de la Ley 1/2009, se realizan dos simulaciones impositivas²⁰. La primera de ellas utiliza el microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales para evaluar cinco escenarios en los que se produzcan sendos incrementos del límite anual de reducción en la base imponible, de manera similar al ya producido con ocasión de la entrada en vigor de la Ley 35/2006²¹. La segunda de ellas extrapola los datos reales del ejercicio 2010 al número de aportantes previsto en la memoria económica utilizado en la tramitación de la Ley 41/2003²².

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b)²³, describe “la imagen, a un tiempo gráfica y simbólica, de un árbol frondoso del que siempre brotan nuevas ramas de su fértil tronco común, que hace que el proceso de diversificación y consiguiente identificación de las materias jurídicas se configure como una realidad cambiante que no conoce final”. El presente análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido tiene como intención presentar algunos de los aspectos problemáticos más relevantes en esta nueva rama del ordenamiento jurídico y pretende contribuir a la consideración del patrimonio protegido como un bien, entendido por GUIROLA LÓPEZ *et al.* (2012)²⁴ como “todo aquello, material o inmaterial, que permita satisfacer una necesidad humana”, en este caso, las necesidades vitales del discapacitado.

²⁰ Para el desarrollo de una reforma legislativa como la exigida por la citada Ley 1/2009, resultaría de especial relevancia el análisis de las disposiciones realizadas a partir del ejercicio 2007. Esta información es obtenida por la Administración Tributaria mediante el modelo 182 de declaración informativa.

²¹ La conclusión obtenida con esta microsimulación evidencia unos efectos mínimos de estos escenarios de reforma.

²² Esta segunda microsimulación permite estimar un coste recaudatorio inferior a los 37,5 millones de euros anuales, inicialmente previstos en la memoria económica utilizada durante la tramitación de la citada Ley 41/2003.

²³ *Vid.* FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ (2008b), pág. 4.

²⁴ *Vid.* GUIROLA LÓPEZ *et al.* (2012), pág. 2.

CAPÍTULO 2
ESTADO DE LA CUESTIÓN

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (*BOE* de 19 de noviembre), en adelante LPP, introduce en nuestro ordenamiento jurídico²⁵ la figura del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, en adelante patrimonio protegido. De conformidad con su exposición de motivos, “el objeto inmediato de esta ley es la regulación de una masa patrimonial, el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, la cual queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad²⁶, favoreciendo la constitución de este patrimonio y la aportación a título gratuito de bienes y derechos a la misma. Los bienes y derechos que forman este patrimonio, que no tiene personalidad jurídica propia²⁷, se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario, sometiéndolos a un régimen de administración y supervisión específico. Se trata de un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”.

²⁵ El hecho de que el patrimonio protegido sea una innovación normativa y, como señaló ZAPLANA HERNÁNDEZ-SORO, “el proyecto de ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad es una norma pionera en toda Europa, que... crea una nueva figura en nuestro ordenamiento jurídico denominada patrimonio protegido del discapacitado” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077), explica, en cierta manera, los problemas de interpretación de los conceptos que utiliza para definir su régimen.

²⁶ MARÍN CALERO (2004), pág. 55, afirma que “tal y como están diseñados por el legislador, los patrimonios protegidos se parecen mucho a las fundaciones, pero, precisamente, éstas no pueden ser de interés particular y los objetivos de un patrimonio protegido no podrían ser más particulares, cuando, por definición, sólo pueden tener un beneficiario”.

²⁷ Sobre este aspecto, PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 8, precisa que “la Exposición de Motivos de la Ley refiere expresamente que los bienes y derechos que forman este patrimonio no tienen personalidad jurídica propia, señalando su art. 2.1 que su titularidad ha de atribuirse a la persona con discapacidad a cuyo favor se constituya. De esta forma se ha pretendido diferenciar entre este patrimonio constituido a los efectos de garantizar la satisfacción de las necesidades vitales del discapacitado, y aquellos otros supuestos en los que la adscripción de una masa patrimonial a un fin de interés general, como es el caso de las fundaciones, justifica la atribución de personalidad jurídica para garantizar el efectivo cumplimiento de la finalidad que preside su formación”.

Desde la entrada en vigor de la citada Ley 41/2003, el patrimonio protegido ha sido objeto de desarrollo normativo, doctrinal y jurisprudencial.

2.1. ANÁLISIS NORMATIVO.

El legislador introduce en el ordenamiento jurídico la figura del patrimonio protegido con la citada Ley 41/2003. El Real Decreto 177/2004, de 30 de enero, por el que se determina la composición, funcionamiento y funciones de la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad (*BOE* de 6 de febrero) desarrolla el artículo 7 de la citada Ley 41/2003, por el que se crea la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad como órgano externo de apoyo, auxilio y asesoramiento del Ministerio Fiscal en las funciones de supervisión de la administración del patrimonio protegido que a éste le corresponden²⁸. Posteriormente, la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (*BOE* de 26 de marzo) pretende mejorar la comunicación de la constitución del patrimonio protegido al Ministerio Fiscal para los fines de control que se persiguen²⁹ y determina la competencia del Ministerio Fiscal en función del domicilio del discapacitado en vez de vincularla al del otorgamiento de la escritura pública de constitución. Esta ley impulsa las comunicaciones

²⁸ El citado Real Decreto 177/2004 ha sido modificado por el Real Decreto 1853/2009, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 177/2004, de 30 de enero, por el que se determina la composición, funcionamiento y funciones de la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad (*BOE* de 16 de diciembre).

²⁹ La configuración del patrimonio protegido como un patrimonio de destino implica una especial preocupación del legislador por desarrollar mecanismos de supervisión adecuados que permitan garantizar la efectiva vinculación de la masa patrimonial al fin de satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

telemáticas en este ámbito y resulta de especial trascendencia puesto que realiza la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, cuestión que será objeto de un análisis pormenorizado. Por su parte, la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil (*BOE* de 22 de julio)³⁰ regula el acceso al Registro Civil de los actos relativos a la constitución y régimen del patrimonio protegido.

Los efectos del régimen fiscal del patrimonio protegido en la imposición directa han sido reflejados fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades³¹. En especial, son destacables el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*BOE* de 11 de marzo), desarrollado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*BOE* de 4 de agosto); el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* de 11 de marzo); y la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

³⁰ De conformidad con la disposición final décima de la citada Ley 20/2011, “la presente Ley entrará en vigor a los tres años de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», excepto las disposiciones adicionales séptima y octava y las disposiciones finales tercera y sexta, que entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». Cabe destacar también la existencia de la Instrucción de 27 de octubre de 2011, conjunta de la Dirección General de los Registros y del Notariado y la Dirección General de Modernización de la Administración de Justicia, sobre el nuevo modelo organizativo del Registro Civil Central (*BOE* de 15 de noviembre).

³¹ Con relación a la aplicación en el Impuesto sobre Sociedades conviene señalar que el artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (*BOE* de 11 de marzo) establecía una deducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad en su redacción original. No obstante, el apartado segundo de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*BOE* de 29 de noviembre) establece que “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

(*BOE* de 29 de noviembre)³², desarrollada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (*BOE* de 31 de marzo).

Estas modificaciones en la normativa sobre imposición directa han sido desarrolladas por una serie de órdenes ministeriales entre las que pueden destacarse las siguientes: la Orden EHA/207/2005, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 9 de febrero); la Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2004, se establece el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 14 de marzo); la Orden EHA/391/2006, de 10 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los

³² Para una nota sobre la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, véase, GIMENO ULLASTRES (2006).

contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 18 de febrero); la Orden EHA/702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 15 de marzo); la Orden EHA/303/2007, de 9 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 16 de febrero); la Orden EHA/784/2007, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2006, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 30 de marzo); la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su

presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345 (*BOE* de 18 de octubre); la Orden EHA/481/2008, de 26 de febrero, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, rectificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 28 de febrero); la Orden EHA/396/2009, de 13 de febrero, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y se modifican los anexos I y VI de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE* de 25 de febrero); la Orden EHA/799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 31 de marzo); la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se

establecen los procedimientos de solicitud, remisión o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 18 de marzo) y la Orden HAP/638/2012, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2011, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 31 de marzo).

Este desarrollo normativo permite al patrimonio protegido introducirse dentro de las áreas del derecho positivo que le son más cercanas, como son el derecho civil y el derecho tributario, adaptando la regulación de las mismas a las particularidades propias de este nuevo instituto jurídico.

2.2. ANÁLISIS DOCTRINAL.

La doctrina ha realizado un análisis del patrimonio protegido y los principales aspectos de su régimen jurídico. La clasificación de estos estudios permite distinguir entre aquellos relacionados con la regulación general del patrimonio protegido, los aspectos civiles que le son propios y su régimen fiscal.

En primer lugar, dentro del análisis de la regulación general del patrimonio protegido, pueden destacarse los estudios generales sobre la citada Ley 41/2003 realizados por BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO (2003), CUADRADO IGLESIAS (2004), DÍAZ ALABART *et al.* (2004), ENTRENA PALOMERO (2004), LUCINI NICÁS (2004), MARTOS CALABRÚS (2004), MUÑIZ ESPADA (2004),

PASTOR ÁLVAREZ (2004), PÉREZ JIMÉNEZ (2004), RIVERA ÁLVAREZ (2004), SERRANO GARCÍA (2004), BERROCAL LANZAROT (2005), CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2005), HERBOSA MARTÍNEZ (2005), LÓPEZ BURNIOL (2005), LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), MARÍN CALERO (2005), MARTÍN BERNAL (2005), MARTÍNEZ DÍE (2005), MORETÓN SANZ (2005), PEREÑA VICENTE (2005), ALONSO CUEVILLAS-FORTUNY (2006), MARÍN CALERO (2006), MARTÍN ROMERO (2006), MARTÍNEZ DÍE (2006), GALLEGO DOMÍNGUEZ (2007), GARCÍA PÉREZ (2007), LUNA SERRANO (2007), RIVERA ÁLVAREZ (2007), GARCÍA PONS (2008), LEÑA FERNÁNDEZ (2008), QUESADA SÁNCHEZ (2008), SEDA HERMOSÍN (2008), SERRANO GARCÍA (2008), ALONSO-OLEA GARCÍA *et al.* (2009), ESCRIBANO TORTAJADA (2009), VIVAS TESÓN (2009a), VIVAS TESÓN (2009b), MORETÓN SANZ (2010) y VIVAS TESÓN (2010). En aspectos más concretos puede citarse a BELLOD FERNÁNDEZ DE PALENCIA (2004) con relación a la aplicación en Aragón; ILLANA CONDE (2004), PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005) y DE AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ (2006), sobre las posibilidades que presenta para las personas mayores; MORETÓN SANZ (2006) y SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS (2007) a propósito de la figura del administrador del patrimonio protegido; y NAVARRO GARMENDIA (2012b) sobre la naturaleza jurídica del patrimonio protegido.

En segundo lugar, existen diversos estudios sobre los aspectos civiles del patrimonio protegido. Entre los mismos pueden destacarlos los realizados por ARROYO I AMAYUELAS (2004), relativo a los efectos de la citada Ley 41/2003 en la figura del mandato; DUQUE DOMÍNGUEZ (2004) y PARRA LUCÁN (2009), sobre el concurso y el patrimonio protegido; FUENTESECA DEGENEFFE (2004), LEÑA FERNÁNDEZ (2005) y DÍAZ ALABART (2006), con relación al régimen sucesorio; FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2007), con referencia a la jurisdicción voluntaria; FERNÁNDEZ GALLARDO (2007), para un estudio de la aportación de un bien con reserva de dominio o prohibición de disponer; GARCÍA SÁNCHEZ (2010), en conexión con el principio de responsabilidad patrimonial universal; RIVERA ÁLVAREZ (2006) y JIMÉNEZ PARÍS (2009), sobre el guardador de hecho; LAMBEA RUEDA (2006), con relación al contrato de alimentos; MARTÍN

AZCANO (2011), sobre los aspectos civiles de esta institución; MARTÍN SANTISTEBAN (2004) y MUÑIZ ESPADA (2006), para un análisis comparado con la figura del *trust*; y POZO MOREIRA (2009) respecto a los efectos de la citada Ley 1/2009 en el Registro Civil.

En tercer lugar, el análisis del régimen fiscal del patrimonio protegido ha dado origen a numerosos estudios. Entre ellos pueden destacarse los de PÉREZ HUETE (2004), RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, RUÍZ HIDALGO (2004), RODRÍGUEZ MÍGUEZ, RODRÍGUEZ MÍGUEZ (2004), IRIARTE ÁNGEL (2005a), IRIARTE ÁNGEL (2005b), PÉREZ HUETE (2005), PÉREZ LARA, LÓPEZ MARTÍNEZ (2005) y SEGURA ALASTRUÉ (2006) sobre el régimen fiscal del patrimonio protegido con carácter general; FERNÁNDEZ LÓPEZ (2004), para una comparación con los planes de pensiones; DE PAZ CARBAJO (2007), sobre los efectos en los contratos de seguros de vida; MEDINA CEPERO (2004), CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2007), MAROTO SÁEZ, LOBATO SÁNCHEZ (2007) y RANCAÑO MARTÍN (2008), para unas notas sobre sus efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y NAVARRO GARMENDIA (2012a), sobre el concepto de disposición.

El régimen fiscal del patrimonio protegido es precisado por la doctrina que emana de las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas tributarias escritas formuladas al amparo del artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre), en adelante LGT. En el ejercicio de las competencias que le son propias, la Dirección General de Tributos ha clarificado que las aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad efectuadas por las personas que tienen relaciones de parentesco por afinidad no darían derecho a reducción en la base imponible por este concepto³³. En relación con los importes, este Centro Directivo ha precisado que, en el caso de tributación conjunta, el límite de la reducción por

³³ Cfr. Consulta tributaria 2033-04, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 29/11/2004, reiterada en la consulta tributaria V0624-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 31/03/2008.

aportaciones a patrimonios protegidos se aplicará en idéntica cuantía que en la tributación individual, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar³⁴. Las aportaciones que tengan la consideración de rendimientos del trabajo para el perceptor no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por lo que sí estará sujeta la parte que exceda de los límites establecidos en la citada Ley 41/2003³⁵. Resulta conveniente señalar que las aportaciones de bienes o derechos del titular-beneficiario no originan derecho a reducción³⁶. La Dirección General de Tributos ha precisado que si el patrimonio protegido no ha sido constituido, las aportaciones que se realicen al discapacitado no surtirán los efectos tributarios introducidos por la citada Ley 41/2003³⁷. La aplicación del patrimonio protegido resulta compatible con los sistemas de previsión social a favor de personas con minusvalía³⁸ y también con la aplicación del mínimo por descendientes³⁹. La finalidad del mantenimiento de la productividad ha sido objeto de análisis exhaustivo por parte de la Dirección General de Tributos⁴⁰. Dentro de este

³⁴ Cfr. Consulta tributaria 0174-05, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, 27/04/2005, reiterada en las consultas tributarias V0430-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 25/02/2008 y V1608-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 30/07/2008.

³⁵ Cfr. Consulta tributaria V0386-04, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, 03/12/2004, reiterada en la consulta tributaria V1311-11, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, 24/05/2011.

³⁶ Cfr. Consulta tributaria V1500-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 21/07/2008.

³⁷ Cfr. Consulta tributaria V0131-05, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 02/02/2005, reiterada en las consultas tributarias V1774-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 07/10/2008 y V1586-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 02/07/2009.

³⁸ Cfr. Consulta tributaria V0366-08, Subdirección General de Operaciones Financieras, 19/02/2008 y consulta tributaria V2671-09, Subdirección General de Operaciones Financieras, 04/12/2009.

³⁹ Cfr. Consulta tributaria V1425-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 11/07/2006.

⁴⁰ Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006, reiterada en las consultas tributarias V1759-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/09/2006, V2188-07, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 16/10/2007, V0423-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas,

análisis, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado expresamente sobre el uso de dinero para la realización de inversiones financieras o inmobiliarias⁴¹, el ejercicio de un derecho de adquisición de un inmueble⁴² y el pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴³. El término necesidades vitales ha sido objeto de análisis⁴⁴ pero su definición es todavía imprecisa. La problemática de la satisfacción de las necesidades vitales también ha sido tratada⁴⁵. La Dirección General de Tributos ha analizado las consecuencias fiscales derivadas de la extinción del patrimonio protegido fuera del supuesto de fallecimiento⁴⁶.

2.3. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL.

Los pronunciamientos jurisprudenciales son relativamente escasos debido a la reducida aplicación del patrimonio protegido con relación al elevado número de beneficiarios potenciales⁴⁷.

25/02/2008, V1378-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 10/06/2009, V1379-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 10/06/2009 y V0873-12, Subdirección General de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 25/04/2012.

⁴¹ Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006, reiterada en la consulta tributaria V1759-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/09/2006.

⁴² Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006.

⁴³ Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006.

⁴⁴ Cfr. Consultas tributarias V1526-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008, y V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

⁴⁵ Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006, reiterada en las consultas tributarias V1759-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/09/2006, V2188-07, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 16/10/2007, V0423-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 25/02/2008, y V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

⁴⁶ Cfr. Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006, reiterada en la consulta tributaria V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

⁴⁷ Para un análisis de la aplicación del patrimonio protegido durante los años 2004 a 2009, véase NAVARRO GARMENDIA

La jurisprudencia se ha pronunciado con relación a la declaración de discapacidad⁴⁸ y con la modificación del régimen de la autotutela⁴⁹. También ha establecido la aplicación directa del artículo 5 de la citada Ley 41/2003 a las ventas de bienes de un incapacitado sea cual sea el régimen peculiar del patrimonio de éste⁵⁰.

La reciente introducción del patrimonio protegido en el ordenamiento jurídico y la escasa conflictividad judicial derivada de su reducida aplicación dificultan la existencia de pronunciamientos judiciales reiterados que aclaren los aspectos más problemáticos del régimen jurídico de esta institución⁵¹.

(2012), págs. 126 a 128.

⁴⁸ Cfr. Sentencia de la Audiencia Provincial de Cádiz núm. 14/2004 de 9 de marzo.

⁴⁹ Cfr. Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra núm. 108/2005 de 14 de junio de 2005 y sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón núm. 80/2007 de 13 de abril de 2007.

⁵⁰ Cfr. Auto de la Audiencia Provincial de Cádiz núm. 77/2005 de 21 de marzo de 2005, reiterado en la sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria núm. 650/2007 de 13 de noviembre de 2007.

⁵¹ El análisis de la jurisprudencia sobre el patrimonio protegido resulta esencial para la definición del régimen jurídico de esta institución puesto que, como afirma D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1994), pág. 417, "Derecho es aquello que aprueban los jueces", reafirmando lo ya expuesto en reiteradas ocasiones, como D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1989).

CAPÍTULO 3
EL ORDEN EXPOSITIVO

El análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido tiene como objetivo profundizar en las causas finales que configuran el régimen jurídico de las disposiciones realizadas en un patrimonio protegido y sus efectos fiscales.

En primer lugar, se presenta el estado de la cuestión. La citada Ley 41/2003 introduce el patrimonio protegido dentro del ordenamiento jurídico y, desde este momento, esta figura ha sido objeto de atención y desarrollo por parte del legislador, la doctrina y la jurisprudencia. El análisis parte del conocimiento de estos antecedentes y de las aportaciones que han realizado sobre el régimen jurídico del patrimonio protegido, en general, y su régimen fiscal, en particular. Especialmente relevantes son las dificultades relacionadas con el concepto de disposición detectadas por la aplicación del patrimonio protegido durante los primeros años de vigencia y señaladas por la doctrina.

En segundo lugar, una aproximación teleológica se centra en el análisis de las causas finales⁵² por lo que resulta indispensable clarificar estas causas finales del patrimonio protegido. Para ello es necesario centrar la atención en el estudio de la naturaleza jurídica de esta nueva institución. Sin pretender abarcar toda la extensión de este estudio, se realiza una aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio protegido centrandolo en la concreción de la sustancia que le es propia y su autonomía normativa, conceptual y forense dentro del ordenamiento.

Dentro de esta aproximación se extrae la protección del discapacitado, *de protectione impari homini*, como principio orientador del régimen jurídico del patrimonio protegido. Este principio se encuentra presente en su regulación normativa, el análisis de la doctrina y los pronunciamientos

⁵² La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) define causa final como “fin con que o por que se hace algo”.

jurisprudenciales existentes sobre la materia.

Posteriormente, el análisis se centra en los rasgos esenciales de la institución, los cuales la individualizan y la diferencian respecto a las demás. De entre estos rasgos se destaca que el patrimonio protegido es una masa patrimonial vinculada a un fin y que este fin es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Existen en la actualidad instituciones jurídicas, como las fundaciones y los alimentos, que presentan similitudes con el patrimonio protegido, compartiendo cada una de ellas uno de estos rasgos. Por este motivo, se realiza un análisis de estos institutos jurídicos clásicos para orientar e iluminar el desarrollo y configuración del régimen jurídico del patrimonio protegido.

La configuración del patrimonio protegido difiere de las fundaciones en que éste no tiene personalidad jurídica. Por este motivo, resulta aconsejable el estudio a la luz de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano. El análisis de estos antecedentes permite dotar de coherencia el régimen normativo de una masa patrimonial sin personalidad jurídica vinculada a un fin, como es el patrimonio protegido. Se analizan las similitudes destacando el interés por garantizar que la masa patrimonial se dedique a la consecución del fin establecido y las soluciones aportadas por la jurisprudencia clásica. También se precisa la autonomía del patrimonio protegido respecto de las fundaciones, señalando la personalidad jurídica, la duración y los beneficiarios como principales elementos diferenciadores. Esta autonomía requiere que los mecanismos para garantizar que la masa patrimonial se dedique a la consecución del fin establecido deben adaptarse a la realidad de cada uno de estos institutos jurídicos. El análisis de estos antecedentes da lugar a una serie de aportaciones como son la identificación del conjunto de bienes y derechos que quedan afectos al cumplimiento del fin del patrimonio protegido y la necesidad de potenciar la supervisión externa sobre la gestión patrimonial.

La finalidad última de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como de sus frutos, rendimientos o productos es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Por este motivo, el análisis del régimen jurídico del patrimonio protegido requiere que se concrete qué se entiende por necesidades vitales. El instituto jurídico de los alimentos se encuentra relacionado con las necesidades vitales por lo que su estudio puede iluminar esta cuestión. Sin embargo, dada la mayor amplitud de las necesidades vitales, resulta aconsejable contemplar la configuración de la prestación de alimentos en el Derecho Romano para poder determinar de una manera más precisa el ámbito que comprenden las necesidades vitales en el régimen jurídico del patrimonio protegido. Un primer análisis de los alimentos permite determinar que la legislación, doctrina y jurisprudencia sobre los alimentos entre parientes puede ser utilizada para la concreción de supuestos contenidos dentro del concepto de necesidades vitales. No obstante, las necesidades vitales del discapacitado son mayores que las derivadas de los alimentos entre parientes puesto que el discapacitado presenta las necesidades vitales de las personas sin discapacidad más las propias que emanan de su minusvalía. Este análisis genera como aportación la precisión del ámbito de las necesidades vitales, distinguiendo entre un contenido nuclear, que puede ser iluminado por las necesidades vitales incluidas dentro de los alimentos entre parientes, y un contenido extenso, el cual a su vez distingue entre las necesidades vitales generales y las necesidades vitales derivadas de la discapacidad.

En tercer lugar, el análisis teleológico del concepto de disposición se circunscribe al régimen fiscal del patrimonio protegido. Por este motivo, es necesario profundizar en el régimen fiscal de las disposiciones. Inicialmente se presentan las dificultades existentes en esta materia y las distintas aportaciones sobre la misma para permitir después centrarse en el análisis teleológico de este régimen. El concepto de disposición ha evolucionado desde su configuración inicial por la citada Ley 41/2003 hasta su estado actual, el cual ha sido influido por la reforma de la citada Ley 1/2009.

La citada Ley 41/2003 no contiene una definición expresa del concepto de disposición pero su régimen fiscal de disposiciones conlleva la pérdida de los incentivos fiscales en determinados supuestos. El concepto de disposición actúa como límite material señalando a qué pueden destinarse las disposiciones de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales. Esta regulación establece un fin instrumental, que es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido, y un fin último, que es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Dentro de este discurso se destacan, por su importancia práctica, las consecuencias derivadas del principio de responsabilidad patrimonial universal. El concepto de disposición también actúa como límite temporal delimitando cuándo pueden realizarse las disposiciones de tal manera que se mantengan los incentivos fiscales. Se plantea la cuestión de si la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario se considera o no disposición que origine la pérdida de los incentivos fiscales dentro del plazo establecido por la citada Ley 41/2003, relacionando las aportaciones que han versado sobre esta materia.

La reforma de la citada Ley 1/2009 introduce una aclaración legal del concepto de acto de disposición, consecuencia de las aportaciones anteriormente referenciadas. El discurso actualiza la situación del concepto de disposición como límite material y temporal con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley 1/2009, precisando el alcance de la aclaración legal. También se analiza el debate parlamentario sobre el régimen fiscal del patrimonio protegido y sobre su suficiencia como mecanismo incentivador de esta figura. La citada Ley 1/2009 no se consideró el mecanismo adecuado para llevar a cabo la reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido por lo que se pospuso la reforma pero se dejó constancia de un mandato al Gobierno para elaborar un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales.

En cuarto lugar, el análisis se centra en el estudio de la problemática actual de las disposiciones. Se considera que la pretendida reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido

no debe centrarse únicamente en la mejora de los actuales incentivos fiscales sino que debe clarificar el destino de los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido y para ello resulta necesario llevar a cabo un análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. De entre las cuestiones actuales que versan sobre las disposiciones se destacan las relativas al mantenimiento de la productividad, las que conciernen a la concreción del ámbito de las necesidades vitales y las relacionadas con la responsabilidad patrimonial derivada del principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el artículo 1911 del Código Civil.

En quinto lugar, se analiza la incidencia del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La deducción por aportaciones a patrimonios protegidos introducida en el Impuesto sobre Sociedades por la citada Ley 41/2003 fue derogada por la citada Ley 35/2006. Por este motivo, el análisis de la incidencia efectiva del patrimonio protegido en la recaudación impositiva debe centrarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis del concepto de disposición debe partir de la realidad en la aplicación del patrimonio protegido. Por este motivo, resulta de especial interés comparar las previsiones iniciales que recoge la memoria económica utilizada durante la tramitación de la citada Ley 41/2003 con la aplicación efectiva observada desde el ejercicio 2004, primero de incidencia efectiva del régimen fiscal del patrimonio protegido, hasta el ejercicio 2010, último ejercicio con datos disponibles. Se realiza una primera aproximación por ejercicio, diferenciando entre la incidencia en los contribuyentes que optan por la forma de declaración conjunta y los que presentan declaración individual. También se presentan los datos de forma agregada. En cada uno de estos análisis se detalla el número de declaraciones que presentan la reducción en la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos y el importe medio de la misma. La segunda aproximación presenta un análisis de la evolución en el periodo comparable 2007-2010. Este periodo comprende los ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la citada Ley 35/2006 y es escogido dado que es el más reciente

y presenta datos homogéneos que permiten la comparación.

Con objeto de complementar el análisis de la incidencia del patrimonio protegido se realizan dos simulaciones impositivas de reformas en el régimen fiscal del patrimonio protegido. El primer escenario planteado considera un incremento del límite anual de reducción en la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos, continuista con la modificación introducida por la citada Ley 35/2006. El incremento planteado varía desde los 1.000 euros hasta los 5.000 euros pero en todos los supuestos se obtiene un mínimo efecto en la recaudación debido al reducido número de contribuyentes afectados. El segundo escenario planteado considera un incremento del número de contribuyentes que realizan aportaciones hasta alcanzar las previsiones iniciales contenidas en la memoria económica de la citada Ley 41/2003. Este incremento se presupone obtenido con mejoras en el régimen fiscal del patrimonio protegido distintas al incremento del límite anual de reducción en la base imponible. Se asumen que estas mejoras producirán una alteración en el comportamiento de los contribuyentes y se extrapolan los resultados obtenidos en el ejercicio 2010 para considerar la incidencia en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, concluye el análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido con una relación de las conclusiones obtenidas.

CAPÍTULO 4

APROXIMACIÓN A LA NATURALEZA JURÍDICA

DEL PATRIMONIO PROTEGIDO

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b)⁵³ constata que en nuestro tiempo actual, en el que tanto la realidad normativa como la actividad forense en el ejercicio de la abogacía es cada vez más especializada, la división e individualización de nuevas parcelas jurídicas se encuentran en plena expansión. La figura del patrimonio protegido puede incardinarse dentro de este proceso. Este hecho requiere que el estudio de la materia tenga en cuenta el limitado periodo en el que cabe encontrar normativa, doctrina y jurisprudencia relativa a esta institución. Por este motivo, siguiendo a GARCÍA GARRIDO (1987)⁵⁴, se parte de las decisiones casuísticas de los juristas romanos, las cuales proporcionaron una base única e insustituible para la formación del sentido jurídico. La compilación justiniana del *Digesto* nos ofrece en los fragmentos de las obras jurisprudenciales un material inagotable de supuestos, de controversias y de principios jurídicos resueltos magistralmente con una técnica jurídica que se ha venido considerando como clásica o modelo a través de los siglos⁵⁵. Como afirma FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009)⁵⁶, se manifiesta una continuidad histórica en el planteamiento de problemas y en el arbitrio de soluciones, en

⁵³ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 4. Al afirmar que “al ser la Ley un concepto nuclear del saber jurídico, su determinación no debe restringirse a un mero análisis iuspositivo”, se precisa el enfoque que ha determinado el presente análisis teleológico el cual, si bien parte del análisis de la regulación actual, tiene como intención abarcar un campo más amplio.

⁵⁴ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1987a), pág. 37. Junto a esta afirmación, GARCÍA GARRIDO destaca que “la técnica y el método de los juristas romanos ofrecen el “modelo” y el ejemplo de un sistema abierto y progresivo para resolver los problemas jurídicos mediante la magistral aplicación de las acciones y medios procesales”. Esta capacidad es la que permite considerar el Derecho Romano como fuente para la configuración del régimen jurídico de las nuevas instituciones, entre las que se encuentra el patrimonio protegido.

⁵⁵ Como señala D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1961), pág. 93, “un aprendizaje como era ése de los antiguos juristas romanos no podía ser ni teórico ni sistemático. Las ideas generales acerca de la justicia, toda la posible fundamentación filosófica del derecho, así como los mismos principios generales del ordenamiento, todo eso caía fuera de la órbita de interés del auténtico jurista. Lo que a éste interesaba era la solución para el concreto caso procesal, real o hipotético. Su actividad era casuística y práctica”.

⁵⁶ El análisis del patrimonio protegido partiendo del Derecho Romano tiene como objeto iluminar el régimen fiscal de esta figura. Como señala en esta obra FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 192, “no se trata, con todo ello, de reconstruir el derecho fiscal romano como un apriorismo científico por su interés histórico para el actual derecho fiscal, es que la conexión entre el derecho romano y el derecho vigente existe, en numerosos aspectos, en esta rama del conocimiento jurídico”.

materia fiscal y de hacienda pública, que sorprenden por su modernidad y constituyen una útil herramienta de explicación de la realidad del fenómeno impositivo en el momento actual. De conformidad con este planteamiento, el análisis de esta nueva institución a la luz del Derecho Romano permite su coherente configuración dentro del ordenamiento jurídico actual, evitando las contradicciones aparentes.

La novedad que supone el patrimonio protegido dificulta la precisión de su régimen jurídico dentro de la unidad del ordenamiento⁵⁷. Por este motivo, el estudio fundamentado en las aportaciones de la jurisprudencia clásica es el modelo para la profundización en esta nueva parcela del ordenamiento jurídico. El principal problema cuando se analiza una nueva institución se presenta en la construcción de los conceptos jurídicos y en la sistemática y la dogmática jurídica. Ante esta problemática es conveniente destacar el sentido realista y eminentemente práctico de la jurisprudencia romana, desde la arcaica hasta la clásica⁵⁸. GARCÍA GARRIDO (1964)⁵⁹ diferencia la existencia de una corriente doctrinal que considera este casuismo como una ineptitud de los juristas

⁵⁷ En este sentido cabe señalar la interpretación realizada por la Dirección General de Tributos en su citada contestación a la consulta tributaria V0844-06, reiterada en las citadas V1759-06, V2188-07, V0423-08 y V1528-08, según la cual “en principio, y para que no proceda la regularización de las reducciones, la atención de las necesidades vitales del titular del patrimonio deberán de atenderse con los frutos y rendimientos del patrimonio constituido”. La aparente divergencia de este criterio doctrinal con los fines del patrimonio protegido fue advertida durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009, dando origen a la enmienda número 7 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, la cual consideraba que “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”. Esta enmienda se justificaba alegando que “esta interpretación es, además, la misma que el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha hecho en el folleto oficial informativo que sobre la Ley 41/2003 tiene publicado” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 113-32, 29/10/2007, pág. 68*).

⁵⁸ DE FRANCISCI (1934), pág. 361, ha calificado esta realidad de “genial empirismo”.

⁵⁹ *Cfr.* GARCÍA GARRIDO (1964), pág. 57 y siguientes. En esta obra, GARCÍA GARRIDO cita a RICCOBONO (1949) afirmando que “aún con una mayor riqueza de conocimientos históricos, nos encontramos en el momento presente desorientados y en plena crisis histórica respecto a la obra de la jurisprudencia, a su valor y a los principales factores de evolución del Derecho”. Esta situación introduce el riesgo de regular las nuevas instituciones de manera que se inserten en el ordenamiento dificultando la coherencia del mismo.

para las construcciones sistemáticas y dogmáticas del Derecho. Este pensamiento aparece reflejado en BETTI (1937)⁶⁰ y PEROZZI (1948)⁶¹. Por otra parte, otra parte de la doctrina considera que este casuismo es generador de conceptos y elaborador de una técnica jurídica constantemente vivificada por la realidad e impulsada hacia el fin práctico para el que se crea. Esta consideración, presente en DE FRANCISCI (1948)⁶², ARANGIO RUIZ (1943)⁶³ y RICCOBONO (1949)⁶⁴, otorga a los juristas romanos el logro de deducir una ciencia y una técnica jurídica universal del arte de las decisiones concretas inspiradas en las necesidades de la vida.

En la concepción clásica del análisis casuístico⁶⁵, el origen del estudio se plantea en el caso concreto⁶⁶. Posteriormente se evoluciona desde éste hasta el planteamiento de un caso-guía más general⁶⁷, del cual se abstrae posteriormente la regla o principio⁶⁸ y, mediante su sistematización, se

⁶⁰ Cfr. BETTI (1937), págs. 137 y siguientes.

⁶¹ Cfr. PEROZZI (1948), págs. 563 y siguientes.

⁶² Cfr. DE FRANCISCI (1948), pág. 212.

⁶³ Cfr. ARANGIO RUIZ (1943), págs. 161 y siguientes, y págs. 304 y siguientes.

⁶⁴ Cfr. RICCOBONO (1949), pág. 102.

⁶⁵ Cfr. GARCÍA GARRIDO (2004). En otra ocasión, GARCÍA GARRIDO (1964) se refiere también al análisis casuístico alineándose con KASER (1964), pág. 30, al afirmar que “no debe pensarse que los juristas utilizaban la casuística para llegar a unas reglas sino que se trataba en primer término de decidir con acierto el caso en cuestión y las reglas son simplemente frutos secundarios de esta tarea”. En este sentido se manifiesta Paulo en D.50,17,1 (*Paulus libro 16 ad Plautium*) al afirmar que “*non ex regula ius sumatur, sed ex iure quod est regula fiat*”.

⁶⁶ GARCÍA GARRIDO (1964) lo define como “supuesto de hecho que el jurista analiza en cada uno de sus pormenores o elementos, y que le sirve de base para decidir con arreglo a criterios de justicia o utilidad inmediata”. Posteriormente, GARCÍA GARRIDO (1983), aplica este mismo concepto para el análisis de las constituciones imperiales definiéndolo como “supuesto de hecho que se contiene en la súplica o demanda de los particulares o funcionarios o que se alega en la apelación”.

⁶⁷ Entendido, siguiendo a GARCÍA GARRIDO (1964), como “determinados casos o supuestos de hecho que ya sea por su extenso ámbito de aplicación o por la especial elaboración técnica-jurídica de que han sido objeto en una o varias decisiones, se consideran como patrón o modelo para la solución de casos parecidos”. En su estudio del proceso de generalización y abstracción de las constituciones imperiales, GARCÍA GARRIDO (1983) los define como “casos que, por su repetición o carácter general, se invocan como precedentes para decidir nuevos casos semejantes”.

⁶⁸ Las reglas y axiomas jurídicos comprenden, según GARCÍA GARRIDO (1964), “no sólo las *regulae* en sentido técnico sino también los juicios y decisiones que los juristas formulaban abstrayéndolos del caso-guía o conjunto de casos en el

precisa la institución jurídica⁶⁹. Como destaca GARCÍA GARRIDO (1987)⁷⁰, existen numerosos casos reales semejantes entre los decididos por los juristas. Los casos reales que se plantean a los jurisconsultos romanos, de los cuales hacen resúmenes y redacciones los aprendices o auditores, son completados con variantes y matizaciones que justifican nuevas respuestas o cambios en las opiniones inicialmente formuladas. HORAK (1982) sostiene que un gran número de casos que encontramos en el acervo clásico no son verdaderos casos tomados de la práctica, sino supuestos inventados. Estos constituyen una gran mayoría pero puede suceder que algunos casos en los que ahora no se conserva nada de su concepción originaria, naciesen de un supuesto concreto. Este mismo autor señala que una de las técnicas más utilizadas por los juristas romanos era la de añadir una variante a un caso. Como sostienen HORAK (1982)⁷¹ y SHULZ (1968)⁷², entonces se puede decir con seguridad que, por lo menos, la variante ha sido inventada. Los casos inventados no vienen nunca descritos con la riqueza y variedad de particularidades que caracterizan a los casos realmente acaecidos.

Esta aproximación ha sido tomada en cuenta para profundizar en el régimen jurídico del

que tiene aplicación". La consideración de estas reglas y axiomas se realiza atendiendo a su aplicabilidad por criterios de equidad y a valor que les corresponde por la autoridad de los juristas que, con sus decisiones concordes, han contribuido a crearlos. Al establecer un paralelismo entre el proceso de generalización y abstracción de las constituciones imperiales contenidas en el Código Teodosiano y el propio del método utilizado por la jurisprudencia clásica, GARCÍA GARRIDO (1983) considera las máximas o reglas como "preceptos de aplicación generalizada que se construyen sobre el caso y que pueden abstraerse por los juristas autores de la constitución o los comentaristas, o por los compiladores al insertar la constitución en el Código".

⁶⁹ Las figuras e instituciones jurídicas, como afirma GARCÍA GARRIDO (1964), nacen "en estrecha vinculación con el caso como denominación técnica de una realidad especial elaborada en las decisiones casuísticas u originadas por antiguas normas formadas en usos y costumbres tradicionales, como las procedentes de las XII Tablas".

⁷⁰ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1987b). En este análisis de las redacciones idénticas (*capita geminatae*) y las redacciones semejantes (*capita similia*) se precisa, de manera similar a GARCÍA GARRIDO (1988b), que los *juris prudentes* romanos formulaban sus decisiones sobre casos y supuestos, unas veces reales y otras imaginarios, que se presentan en sucesivas redacciones, extractadas y generalizadas, que completan con una extensa gama de variantes y que, en su mayor parte, reciben en una tradición continuada y renovada, de los juristas de épocas anteriores.

⁷¹ Cfr. HORAK (1982), págs. 74 y siguientes.

⁷² Cfr. SHULZ (1968), págs. 404 y siguientes.

patrimonio protegido. Siguiendo el planteamiento romano de la cuestión de un caso concreto con la adición de una variable inventada, se ha planteado una consulta tributaria a la Dirección General de Tributos el 14 de marzo de 2011, la cual comprende cuestiones que versan sobre los medios de justificación y formalización contenidos en la citada Ley 41/2003⁷³.

El complejo conjunto de decisiones jurisprudenciales ha evolucionado a través de un proceso de simplificación y condensación hasta llegar a la redacción que aparece en el *Digesto*⁷⁴. Este proceso, iniciado por los juristas clásicos sobre las cuestiones precedentes, fue completado por los compiladores justinianos⁷⁵. Comparando las distintas redacciones de un mismo caso se puede individualizar la redacción originaria del mismo y las sucesivas versiones derivadas de un proceso de síntesis y generalización⁷⁶. La mayor actualidad del Derecho Romano radica en el ejercicio y práctica del casuismo jurisprudencial mediante los textos del *Digesto*. Más allá del aprendizaje y estudio de reglas, definiciones y datos es recomendable el análisis casuístico, denominado *Case Law Method* en terminología anglosajona⁷⁷. La tradición romanística de nuestro ordenamiento

⁷³ La aplicación práctica del patrimonio protegido encuentra una especial dificultad en la exigencia del artículo 4.1 de la citada Ley 41/2003, según el cual será necesario documento público o resolución judicial para realizar las aportaciones. Esta garantía legal dificulta las aportaciones dinerarias de reducido importe. La forma solemne de aportación al patrimonio protegido ha sido objeto de análisis por VIVAS TESÓN (2010), págs. 613 a 617, considerando “excesivo dicho formalismo legal, no tanto para el acto constitutivo del patrimonio protegido como para las aportaciones realizadas posteriormente para incrementarlo, lo cual puede motivar la reticencia a llevarlas a cabo, provocando un efecto desincentivador justamente contrario al pretendido”.

⁷⁴ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1987a), pág. 39, quien lo califica de “material inagotable de supuestos, de controversias y de principios jurídicos resueltos magistralmente” y SHULZ (1968), pág. 407.

⁷⁵ En esta materia resulta de especial interés el estudio realizado por MARTÍN MINGUIJÓN (2012) sobre las inscripciones. Como señala MARTÍN MINGUIJÓN (2012), pág. 7, a lo largo de la obra, existen múltiples inscripciones de anotaciones. Así, “de Paulo a los *digesta* de Juliano y a las *quaestiones* de Papiniano; de Marcelo a los *digesta* de Juliano, y al libro singular *regularum* de Pomponio; de Escévola a los *digesta* de Juliano; de Claudio a los *digesta* de Escévola; y de Marciano a la obra *de adulteriis* de Papiniano”. La materia de inscripciones en el *Digesto* ha sido tratada ampliamente por REINOSO BARBERO (2008b), REINOSO BARBERO (2010a) y REINOSO BARBERO (2010b).

⁷⁶ GARCÍA GARRIDO (1988b) realiza un detallado estudio de los supuestos de comodato de caballerías en el que resalta las diversas etapas de este proceso evolutivo.

⁷⁷ Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 2, siempre será necesario recurrir al Derecho Romano, casuístico o compilado, para comprender tanto el llamado sistema del *common law*, como el denominado sistema

jurídico exige el desarrollo de las nuevas instituciones teniendo en cuenta el sentido jurídico propio de la jurisprudencia clásica.

Como señala GARCÍA GARRIDO (1988b), los casos presentados y resueltos por los antiguos juristas republicanos eran reales y verdaderos, estando tomados de la vida misma. Los juristas no se pronunciaban anticipadamente ante las controversias sino que su costumbre era esperar a que fueran los particulares los que plantearan los casos que motivaban sus respuestas⁷⁸. Como afirma CICERÓN, la jurisprudencia se dedicaba a responder *ad usum vitae vel etiam ad ipsam rem publicam*⁷⁹. SHULZ (1968)⁸⁰ afirma que el aprendizaje del Derecho se realizaba poniendo al estudiante en contacto directo con la práctica y con la solución que debía darse al caso concreto. Lo que aprendía con lentitud era el arte de decidir el caso concreto⁸¹. D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1961)⁸² ha señalado que no existían escuelas propiamente dichas de jurisprudencia, ni oficiales ni privadas, sino que el saber

del derecho continental con base en la codificación napoleónica.

⁷⁸ La actualidad de este planteamiento para la precisión del régimen fiscal del patrimonio protegido es patente y resalta la importancia de las consultas tributarias escritas planteadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre). Por este motivo, en este análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido, el cual pretende ser claro, concreto y conciso, como recomienda FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2001), pág. 96, se dedica una especial atención a la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos y se han presentado dos consultas tributarias escritas.

⁷⁹ Cfr. *De Re Publica*, 1,1,8,30, trad. PÉREZ Y GARCÍA (1848).

⁸⁰ Cfr. SHULZ (1968), pág. 70.

⁸¹ De acuerdo a la máxima romana "se aprendía a combatir en el campo de batalla". Siguiendo este método de formación, el estudio de la problemática que presenta el régimen fiscal del patrimonio protegido en la práctica ha sido considerada a la luz de tres patrimonios protegidos que han sido constituidos con sendos discapacitados y cuya evolución y dificultades han sido solventadas a la luz del estado actual de evolución del régimen jurídico del patrimonio protegido.

⁸² D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1961), pág. 86 y siguientes, pone de relieve que, "el concepto de *téchne* ocupa evidentemente un lugar central en la mentalidad del hombre helenístico", a diferencia del sistema romano, donde "no existían escuelas propiamente dichas, ni oficiales ni privadas, sino que el saber jurídico se impartía por la convivencia en la casa de un noble jurisconsulto, con el que los padres del joven podían tener quizá relación de amistad". Nada tenía que ver este tipo de educación aristocrática romana con el aprendizaje técnico al modo helenístico.

jurídico se impartía por la convivencia en la casa de un noble jurisconsulto⁸³.

En la actualidad, el jurisprudente como centro de atención del Derecho ha sido sustituido por el legislador⁸⁴. Toda nueva figura del ordenamiento jurídico da lugar un elevado número de normas que la regulan pero, como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b)⁸⁵, las divisiones y la consiguiente definición de las disciplinas jurídicas corresponde básicamente a construcciones y creaciones doctrinales por lo que no ha sido, ni puede ser, el legislador quien ha configurado una rama nueva y la ha dotado de la autonomía que precisa para ser considerada como tal. Por este motivo, siguiendo a GARCÍA GARRIDO (1964)⁸⁶, la multitud de normas que componen el derecho positivo sólo puede superarse volviendo a los cauces de una verdadera jurisprudencia, dominada como en el mundo romano por la utilidad, la equidad y la justicia. Los juristas clásicos encontraron un medio para adaptar siempre las decisiones jurídicas a las necesidades de la vida en un casuismo fecundo inspirado en las directrices de la equidad. En este sentido, SAVIGNY (1814)⁸⁷ centraba el inmenso valor de la jurisprudencia romana afirmando que “es como si un caso cualquier fuese el punto de arranque de toda la ciencia”.

En palabras de GARCÍA GARRIDO (1987), “la utilidad del casuismo jurisprudencial romano para la iniciación en el estudio de la jurisprudencia es admitida universalmente”. Este análisis de los casos planteados a los juristas clásicos puede aprovecharse de las ventajas que aportan los medios

⁸³ Esta forma de aprendizaje se encuentra presente en el análisis que del término profesor realiza FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2006b), pág. 3, al afirmar que “el profesor lo “es” porque “profesa”, es decir, porque enseña lo mejor de sus conocimientos y educa con lo mejor de su persona”.

⁸⁴ Para un análisis jurídico-semántico de la voz ley, véase FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), págs. 4 a 6.

⁸⁵ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), págs. 3 y 4. Esta afirmación resalta la importancia del análisis doctrinal para delimitar la autonomía propia del patrimonio protegido.

⁸⁶ Vid. GARCÍA GARRIDO (1964), pág. 56. Como afirma CICERÓN, “*aequitas lucet ipsa per se*”.

⁸⁷ Cfr. SAVIGNY (1814), pág. 30.

informáticos para su estudio y valoración como precedentes. En este aspecto es destacable la obra de GARCÍA GARRIDO (1988a)⁸⁸, la cual continúa las enseñanzas de D'ORS Y PÉREZ-PEIX, quien desarrolló un método activo de análisis de casos de la jurisprudencia romana. Este método permitía a los alumnos obtener una visión cercana de la labor de los juristas clásicos, quienes permitieron que el Derecho fuera congruente con las exigencias derivadas de las circunstancias de cada momento, sin olvidar en modo alguno la finalidad última de realización de la justicia.

Esta aproximación resulta de especial interés para el análisis teleológico que es objeto de estudio puesto que realza la utilidad del estudio del Derecho Romano como vía para la formación de juristas capaces de enfrentar el proceso expansivo de división e individualización de nuevas parcelas jurídicas.

El estudio de la regulación de las nuevas realidades partiendo del análisis de las aportaciones de la jurisprudencia clásica es una constante en el pensamiento jurídico⁸⁹. En este sentido puede destacarse el estudio realizado por FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES⁹⁰ sobre la regulación de las nuevas realidades derivadas de la informática, el cual pone de manifiesto “la posible vigencia de diferentes instituciones y categorías, creadas por la jurisprudencia romana clásica, en los sistemas y modelos jurídicos recogidos en la normativa que regula el novedoso campo de las Tecnologías de la

⁸⁸ Esta línea de investigación ha dado lugar a numerosas ediciones actualizadas y revisadas de los *Responsa*. Su primera edición, GARCÍA GARRIDO (1965), ha evolucionado hasta dar lugar a ciento cuarenta casos. Las exigencias de los actuales planes de estudio han dado lugar a una quinta edición abreviada, GARCÍA GARRIDO (2010), que comprende los cincuenta casos más conocidos y estudiados.

⁸⁹ ESSER (1961), pág. 57, agrupa los ordenamientos jurídicos en dos categorías fundamentales: sistemas cerrados de normas jurídicas, como pueden ser calificadas las codificaciones del continente europeo, y sistemas abiertos de normas consistentes en un complejo de soluciones a problemas jurídicos inspirados en su mayor parte en casos prácticos, como puede ser *el case law method* del derecho inglés y angloamericano. GARCÍA GARRIDO (1964) afirma que “incluso en los llamados sistemas cerrados, en los que se pretende una más rigurosa aplicación de la axiomática legal y convertir al juez en una especie de autómatas, no se puede prescindir de los esquemas de pensamiento casuístico o problemático en los que fueron maestros indiscutibles los juristas romanos”.

⁹⁰ *Cfr.* FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2004) y FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005).

Información y las Comunicaciones”⁹¹. Las clásicas categorías delimitadas por la jurisprudencia clásica pueden iluminar la regulación de las nuevas realidades ya que el Derecho, entendido como *ars boni et aequi*, ha sido definido por los *iuris prudentes* romanos con un carácter omnicompreensivo. FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005) presenta diversos ejemplos que muestran la practicidad de esta aproximación. Así, analiza el denominado contrato de suministro de base de datos a la luz de la *emptio venditio rei speratae*⁹², el contrato electrónico sobre la base de la *emptio venditio inter absentes*⁹³, la compraventa por Internet desde la *emptio venditio minime detrimento emtori*⁹⁴, el *leasing* informático y la *locatio* o *emptio gladiatorum*⁹⁵, el *custom software* con relación a la *locatio conductio operarum*⁹⁶, el *outsourcing* partiendo de la *locatio conductio operis*⁹⁷, y el contrato entre el creador y el distribuidor de una base de datos desde la óptica de la

⁹¹ Vid. FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 162.

⁹² FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 164, establece una relación centrada en el momento de la *perfectio* de ambos contratos.

⁹³ En este supuesto, FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 165, resalta que “las conexiones entre el contrato romano de *emptio venditio inter absentes* y el contrato electrónico son puestas de manifiesto porque ninguno de los contratos exige la presencia simultánea de las partes, pudiendo celebrarse entre ausentes”.

⁹⁴ El artículo 6.1 de la Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 1997, relativa a la protección de los consumidores en materia de contratos a distancia, establece que “respecto a todo contrato negociado a distancia, el consumidor dispondrá de un plazo mínimo de siete días laborables para rescindir el contrato sin penalización alguna y sin indicación de los motivos. El único gasto que podría imputarse al consumidor es el coste directo de la devolución de las mercancías al proveedor”. FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 165, destaca la conexión de este precepto con D.18,1,43,2 (*Florentinus libro octavo institutionum*), señalando la intención de minimizar el perjuicio posible al comprador.

⁹⁵ A la luz de D.18,1,65 (*Iavolenus libro 11 epistularum*), FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 166, resalta que “la jurisprudencia romana estableció que había arrendamiento cuando la materia de la cosa subsiste en el mismo estado, y si la cosa se altera, entonces había compra”.

⁹⁶ Partiendo de D.19,2,38pr. (*Paulus libro singulari regularum*) y D.33,2,42 (*Iavolenus libro quinto ex posterioribus Labeonis*), FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 168, resalta que ambos contratos suponen una obligación de actividad, asimilable al contrato de arrendamiento de servicios.

⁹⁷ FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 169, destaca la obligación de resultado presente en D.19,2,36 (*Florentinus libro septimo institutionum*) y el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de diciembre de 1988, según la cual la prestación de técnicas informáticas no tiene, necesariamente, una calificación uniforme, puesto que puede consistir en un contrato de resultado, dentro del concepto genérico de arrendamiento de obra.

*societas unius rei*⁹⁸. FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2004)⁹⁹ constata la permanencia de las particularidades de la contratación mediante medios electrónicos, informáticos y telemáticos, aunque la legislación en materia de nuevas tecnologías necesite continuamente ser actualizada.

Como recuerda FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b)¹⁰⁰, “el gran legado de Roma a la posteridad ha sido el Derecho: su genial creación jurisprudencial desarrollada en la época clásica en la que los juristas, libres de toda atadura normativa, ofrecían una solución, la más justa, a la cuestión litigiosa que se sometía a su actividad dictaminadora”. Este ordenamiento jurídico puede caracterizarse por estar dotado de coherencia y plenitud.

La coherencia del ordenamiento es fruto de la existencia de unos principios en virtud de los cuales, a pesar de la existencia de antinomias, puede determinarse cuál de las normas en conflicto es la aplicable a un caso específico. La consideración del patrimonio protegido como una nueva figura jurídica dentro del ordenamiento precisa la concreción de los principios inspiradores de su régimen normativo para poder dotar de coherencia a esta institución.

La plenitud es una característica propia del Derecho puesto que, ante una aparente laguna normativa, siempre resulta aplicable un precepto, bien sea por analogía o bien por razón de aplicación extensiva. De esta manera, el ordenamiento jurídico es realmente eficaz puesto que da

⁹⁸ Después de analizar D.17,2,5,1 (*Ulpianus libro 31 ad edictum*) y D.17,2,29,1 (*Ulpianus libro 30 ad Sabinum*), FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2005), pág. 171, llega a la conclusión de que “las conexiones entre el contrato romano *societas unius rei* y las relaciones contractuales entre el creador y el distribuidor de una base de datos – donde la obligación principal del creador es la fijación del contenido de la base de datos y el compromiso de su mantenimiento y actualización, y que la obligación principal del distribuidor es la de pagar el precio pactado– son evidentes; en el supuesto en que ambos acuerden dividir ganancias, estaremos, sin duda, ante el contrato romano *societas unius rei*.”

⁹⁹ Cfr. FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES (2004), pág. 41.

¹⁰⁰ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 2.

una solución a todo problema planteado en la realidad. Partiendo de este hecho, el análisis del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido pretende superar las aparentes lagunas existentes en la regulación actual y señalar las vías existentes para lograr este propósito.

En consonancia con el planteamiento expuesto, el desarrollo del régimen jurídico de las nuevas realidades sociales desde el estudio de las instituciones clásicas permite garantizar la coherencia del ordenamiento jurídico. Por este motivo, el análisis de los rasgos esenciales que caracterizan el régimen jurídico del patrimonio protegido se realiza partiendo de las instituciones clásicas que comparten con él cada uno de los rasgos. Este análisis permite configurar la nueva figura del ordenamiento teniendo en cuenta las coincidencias con instituciones previas pero precisando las características propias que individualizan el patrimonio protegido de estos antecedentes.

El presente análisis pretende realizar una aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad contribuyendo a aclarar qué se entiende por esta figura¹⁰¹.

El patrimonio protegido goza ya de una autonomía normativa que emana del legislador mediante una regulación específica, a la cual se ha hecho referencia en el análisis del estado de la cuestión¹⁰². Su autonomía conceptual resulta indiscutible dada la existencia de numerosas

¹⁰¹ La necesidad de este análisis para poder determinar las particularidades propias de esta institución resulta de especial relevancia dado que se ha cuestionado su autonomía. En este sentido, SÁNCHEZ GARRIDO afirmó que el patrimonio protegido “es similar a lo que son los planes de pensiones” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413) y PÉREZ HUETE (2004), pág. 23, destacó su conexión con los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas discapacitadas.

¹⁰² Cabe destacar la especial incidencia del patrimonio protegido dentro de la normativa tributaria y la relevancia de su régimen fiscal para la expansión de su aplicación. Este hecho, apreciado por el COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE

contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas tributarias escritas¹⁰³ y al extensivo análisis que, sobre cada uno de los aspectos civiles y tributarios, ha realizado la doctrina científica. La autonomía forense también puede ser apreciada en base a los pronunciamientos jurisprudenciales existentes hasta la fecha. No obstante, la escasa aplicación¹⁰⁴ y el aún más reducido número de disposiciones realizadas durante los primeros años de vigencia han supuesto una muy reducida conflictividad en materia tributaria, la cual ha impedido la existencia de pronunciamientos de los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa que delimiten las particularidades de este régimen fiscal.

Estos antecedentes son tomados como punto de partida para la aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio protegido. Como afirma ESSER (1961)¹⁰⁵, en todas las culturas jurídicas se repite el mismo proceso: descubrimiento de los problemas, formación de principios y articulación de un sistema.

El descubrimiento de problemas presentes en la realidad social actual fue el punto de partida para la creación de la figura del patrimonio protegido¹⁰⁶. La propia Ley 41/2003, en su exposición de motivos, constata que “hoy constituye una realidad la supervivencia de muchos discapacitados a sus progenitores, debido a la mejora de asistencia sanitaria y a otros factores, y nuevas formas de

PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009), pág. 7, ha sido tenido en cuenta para centrar el presente análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal de esta institución.

¹⁰³ La Dirección General de Tributos ha precisado su doctrina respecto al régimen fiscal de esta institución en más de 30 consultas tributarias.

¹⁰⁴ Cfr. NAVARRO GARMENDIA (2012), pág. 128. En este artículo se analiza la aplicación durante el periodo 2004-2009 en función de las aportaciones que han dado lugar a una reducción en la base imponible.

¹⁰⁵ Cfr. ESSER (1961), pág. 10.

¹⁰⁶ Como destacó MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15414), en la apreciación de la problemática existente resultaron de especial relevancia las aportaciones del COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD y de la FUNDACIÓN AEQUITAS.

discapacidad como las lesiones cerebrales y medulares por accidentes de tráfico, enfermedad de Alzheimer y otras, que hacen aconsejable que la asistencia económica al discapacitado no se haga sólo con cargo al Estado o a la familia, sino con cargo al propio patrimonio que permita garantizar el futuro del minusválido en previsión de otras fuentes para costear los gastos que deben afrontarse”. Esta afirmación es consecuencia de las inquietudes formuladas durante el proceso de elaboración de la norma. En este sentido pueden citarse las intervenciones de MARTÍN VIVAS¹⁰⁷, quien señaló la necesidad de un nuevo marco jurídico que garantice la cobertura de las necesidades económicas de las personas con discapacidad que sobreviven a sus padres, y de MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ¹⁰⁸, al plantear el problema de los padres de un hijo discapacitado, los cuales se cuestionan quién cuidará de su hijo cuando ellos no puedan hacerlo.

Los principios se extraen de la legislación y se encuentran siempre presentes en ella. Inspiran la normativa inicial, actual y futura y orientan la aplicación de la norma en los casos concretos. Esta aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio protegido pretende esbozar un principio jurídico propio de esta institución¹⁰⁹. No obstante, el punto de partida establecido en el Derecho Romano requiere que se tenga en cuenta que, como señala GARCÍA GARRIDO (1964)¹¹⁰, el sistema romano presenta una especial problemática en la formación de principios y en la

¹⁰⁷ Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077.

¹⁰⁸ Cfr. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, págs. 15414 y 15415.

¹⁰⁹ La importancia del análisis de los principios en el estudio del régimen jurídico de una institución es también señalada por FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2012b), págs. 2 y 3, con motivo de su discurso sobre la jurisdicción voluntaria.

¹¹⁰ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes. Debe destacarse la recomendación de “dedicar una atención preferente a los principios morales y éticos inspiradores del ordenamiento jurídico y entre ellos a los criterios de la *utilitas*, la *aequitas* y la *fides*, por encima de preocupaciones de tipo sistemático, teórico o conceptual que deben siempre servir a las realidades para las que nacen”. Un ejemplo de la actualidad de este planteamiento puede ser la reforma del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido, introducido por la citada Ley 1/2009 ante las contestaciones a las consultas presentadas ante la Dirección General de Tributos.

elaboración de un sistema de instituciones¹¹¹. En la técnica jurisprudencial clásica, dominan los principios de equidad y justicia sobre los demás, inspirando las decisiones adoptadas frente a un caso concreto.

Con la intención de ahondar en la naturaleza jurídica del patrimonio protegido, se trata de precisar dos rasgos esenciales de la institución. Los rasgos individualizan al patrimonio protegido y lo diferencian respecto de los demás institutos jurídicos. Existen instituciones previas, como las fundaciones y los alimentos, que presentan ciertas similitudes, compartiendo rasgos comunes. No obstante, el patrimonio protegido es una rama nueva que surge de un tronco anterior y goza ya de una autonomía propia.

Siguiendo el planteamiento expuesto anteriormente, al tratarse de una nueva figura se justifica su análisis fundamentado en los antecedentes del Derecho Romano ante las dificultades que presenta para su coherente inserción en el conjunto del ordenamiento¹¹². Como afirma GARCÍA GARRIDO (2001a)¹¹³, “los progresos en la regulación de las relaciones humanas se consideran en determinados periodos, como los que nos presenta la historia de Roma, como clásicos, por ser modelos a imitar por las generaciones sucesivas”. Este análisis señala, en primer lugar, las

¹¹¹ En este sentido, cabe destacar que GARCÍA GARRIDO (1983), pág. 98, y BIANCHINI (1979), págs. 4 y siguientes, consideran que las categorías de la dogmática moderna presentan problemas cuando se relacionan con los antecedentes clásicos. Así, la *lex generalis* romana no presenta las características de generalidad, abstracción e impersonalidad de la actual ley. Como señala VOLTERRA (1971), págs. 823 y siguientes, en materia de requisitos formales, la voluntad imperial tenía el mismo valor normativo cualquiera que fuese la forma en la que se expresase. Estas características deben ser tenidas en cuenta cuando se analiza la naturaleza jurídica de una institución a la luz de los antecedentes clásicos.

¹¹² La relevancia del Derecho Romano en la formación del jurista es una constante en el tiempo. En este sentido, véase la línea investigadora desarrollada sobre esta materia en REINOSO BARBERO (1987b), GARCÍA GARRIDO, EUGENIO Y DÍAZ (1988), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1991), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1992a), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1992b), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1993a), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1993b), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1994a), FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1994b) y FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1999b).

¹¹³ *Vid.* GARCÍA GARRIDO (2001a), pág. 10.

similitudes del patrimonio protegido con las instituciones que le preceden y, posteriormente, resalta las particularidades propias de esta nueva figura.

ILUSTRACIÓN 1

Creación de los *alimenta* por Trajano



Fuente: GARCÍA BADELL (1951)

GARCÍA BADELL (1951)¹¹⁴ resalta la creación por Trajano de la institución de los *alimenta*, los cuales presentan un especial interés en el análisis del patrimonio protegido. En esta primera ilustración, fotografía de ALINARI de un relieve de una de las balaustradas del Foro Romano, aparece la figura de una mujer, que representa a Italia, la cual está ante el Emperador junto a dos jóvenes para agradecer la mencionada fundación destinada a atender el sustento de los niños pobres o huérfanos y contener así la despoblación de Italia. En la mitad izquierda se encuentran ciudadanos romanos escuchando la alocución del Emperador.

El análisis de la naturaleza jurídica del patrimonio protegido resulta de especial trascendencia en la actualidad debido a que la citada Ley 1/2009 exige que el Gobierno remita a las

¹¹⁴ Cfr. GARCÍA BADELL (1951), pág. 277.

Cortes Generales un proyecto de ley de mejora del régimen fiscal de esta figura¹¹⁵. La escasa aplicación durante los primeros años de vigencia dio origen a la reforma introducida por la citada Ley 35/2006, la cual aumentó el límite anual de reducción en la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad desde la cuantía inicial fijada en 8.000 euros anuales por aportante hasta la actual de 10.000 euros anuales. El reducido efecto de esta mejora en el régimen fiscal del patrimonio protegido¹¹⁶ ha sido apreciado por el COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009)¹¹⁷, quien considera el régimen fiscal de las aportaciones y la regulación de las consecuencias fiscales de las disposiciones de bienes y derechos como los aspectos más perjudiciales de la fiscalidad del patrimonio protegido.

La pretendida mejora del régimen fiscal del patrimonio protegido debe estar iluminada por el casuismo propio de la jurisprudencia clásica y, de esta manera, ser conforme con el *ius*, entendido por D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1981) como “lo justo”¹¹⁸.

4.1. EL PATRIMONIO ESPECIALMENTE PROTEGIDO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

¹¹⁵ Esta acción del Estado sobre el libre juego del mercado es coherente con la afirmación de GUIROLA LÓPEZ *et al.* (2012), pág. 107, según el cual el mercado intervenido “es la característica de prácticamente todos los mercados en la actualidad porque, por pequeño que sea, siempre existe algún tipo de control público de las actividades de los particulares”.

¹¹⁶ *Cfr.* NAVARRO GARMENDIA (2012), pág. 128. Esta valoración se realiza teniendo en cuenta el limitado incremento del número de reducciones en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con motivo de las aportaciones a patrimonios protegidos.

¹¹⁷ *Cfr.* COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009), pág. 5 a 7.

¹¹⁸ D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1981), pág. 43, considera que “la palabra «*directum*» (de donde procede «derecho», «*dret*», «*direito*», «*diritto*», «*droit*», etc.) no procede de la tradición jurídico romana, sino que pertenece al lenguaje vulgar tardo-romano, de inspiración judeo-cristiana: refleja la ideo moralizante de que la conducta justa es aquella que sigue el camino recto. La palabra propiamente romana es *ius* (de donde la derivación culta «jurídico», «jurista», etcétera), que significa «lo justo», es decir, el orden judicial socialmente admitido, formulado por los que saben de lo justo: por los *iuris prudentes*”.

La citada Ley 41/2003 crea¹¹⁹ el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad. El nuevo instituto jurídico del patrimonio protegido requiere que se concrete la sustancia que le es propia¹²⁰ para permitir una coherente inserción dentro del ordenamiento jurídico. La imprecisión de su sustancia ha originado dificultades en la interpretación de términos propios de su configuración jurídica¹²¹, como es el concepto de disposición, objeto del presente análisis. Durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009 se apreció la controversia existente en el régimen de las disposiciones de bienes y derechos de patrimonios protegidos¹²², originada en parte por la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos sobre esta materia¹²³. Esta situación generó la necesidad de proceder a una aclaración legal del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido¹²⁴.

¹¹⁹ En este sentido conviene reiterar que ZAPLANA HERNÁNDEZ-SORO manifestó durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003 que “el proyecto de ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad es una norma pionera en toda Europa, que... crea una nueva figura en nuestro ordenamiento jurídico denominada patrimonio protegido del discapacitado” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077).

¹²⁰ Como precisa FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 3, “las divisiones y la consiguiente definición de las diferentes disciplinas jurídicas, responden básicamente a construcciones y creaciones doctrinales”.

¹²¹ Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 188, una primera manifestación de la pervivencia del *ius fisci* romano es que numerosos términos profusamente utilizados en los textos romanos perduran hoy en el léxico tributario. Por este motivo, resulta esencial la aproximación desde la perspectiva clásica en el análisis de las nuevas realidades propias del ordenamiento tributario.

¹²² Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 6, y *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 11.

¹²³ La doctrina previa a la entrada en vigor de la citada Ley 1/2009 se contiene en las contestaciones a las citadas consultas tributarias escritas V0844-06, V1759-06, V2188-07, V0423-08 y V1528-08.

¹²⁴ El artículo 2.2. de la citada Ley 1/2009 añade un último párrafo al artículo 5.2 LPP relativo a la administración con la siguiente redacción: “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

El término sustancia es definido por la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001)¹²⁵ como “ser, esencia o naturaleza de algo”¹²⁶. Esta acepción se encuentra ya presente en el Diccionario de Autoridades, donde la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1739) se refiere a la voz sustancia como “término filosófico. La entidad o esencia que subsiste o existe por sí. Es voz puramente latina”. La principal referencia filosófica de este término se encuentra en la metafísica aristotélica. ARISTÓTELES afirma que “el carácter propio de cada ser, carácter cuya noción es la definición del ser, es la esencia del objeto, su sustancia misma”¹²⁷.

La concreción de la sustancia propia del patrimonio protegido permite definir esta nueva realidad normativa creada por el legislador y debe garantizar que este instituto jurídico posea una autonomía normativa, conceptual y forense dentro del ordenamiento.

La autonomía normativa del patrimonio protegido proviene del legislador, el cual crea esta nueva figura jurídica mediante el ejercicio de una voluntad legislativa que tiene en cuenta la realidad social del momento. Como ha sido objeto de atención al realizar el análisis del estado de la cuestión, con posterioridad a su creación por la citada Ley 41/2003, el régimen jurídico del patrimonio protegido ha sido desarrollado por el citado Real Decreto 177/2004, diversas normas tributarias de imposición directa, la citada Ley 1/2009 y la citada Ley 20/2011¹²⁸. Este desarrollo

¹²⁵ La aproximación semántica resulta de especial interés en el estudio de la naturaleza jurídica de una institución. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2007a), pág. 1, cuando realiza un análisis de la esencia del contrato de sociedad, afirma que “es mi pretensión realizar un apunte lingüístico acerca de la voz «sociedad», y de su familia semántica, desde la firme convicción que todo jurista, si merece tal denominación debe ser extraordinariamente preciso en la utilización del lenguaje, ya que sólo desde su correcto uso puede definirse cualquier categoría o concepto que se define y conforme el ámbito del Derecho. En este sentido, entiendo que la adecuada utilización de los términos y las voces en los que el contenido del contrato de sociedad se expresa en nuestro idioma, se conforma como premisa indeclinable para abordar, con rigor, cualquier reflexión jurídica sobre el derecho positivo”.

¹²⁶ La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) introduce como tercera acepción “aquello que permanece en algo que cambia” y como cuarta “aquello que constituye lo más importante de algo”.

¹²⁷ *Cfr.* Metafísica, libro V, 8, trad. DE AZCÁRATE CORRAL (1875), pág. 164.

¹²⁸ De conformidad con la disposición final décima de la citada Ley 20/2011, “la presente Ley entrará en vigor a los tres

normativo permite al patrimonio protegido introducirse dentro de las áreas del derecho positivo que le son más cercanas, como son el derecho civil y el derecho tributario, adaptando la regulación de las mismas a las particularidades propias de este nuevo instituto jurídico.

La autonomía conceptual del patrimonio protegido tiene su origen en la doctrina, la cual define la naturaleza jurídica de la nueva realidad normativa creada por el legislador¹²⁹. Esta definición debe extraer los principios orientadores de la normativa. Los principios se encuentran presentes en la normativa inicial, actual y futura, orientando la aplicación de la norma en los casos concretos. La autonomía conceptual también precisa la definición de los rasgos esenciales que caracterizan el instituto y lo distinguen de institutos que le preceden en el tiempo, con los cuales comparte características. Retomando el análisis realizado al plantear el estado de la cuestión, en la actualidad existen diferentes estudios relacionados con la regulación general del patrimonio protegido, los aspectos civiles que le son propios y su régimen fiscal. El régimen fiscal del patrimonio protegido es precisado por la doctrina que emana de las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas tributarias escritas formuladas al amparo del artículo 88 LGT.

La autonomía forense del patrimonio protegido surge cuando un caso concreto objeto de controversia se subsume en el tenor de la norma que es objeto de aplicación¹³⁰. Esta autonomía

años de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», excepto las disposiciones adicionales séptima y octava y las disposiciones finales tercera y sexta, que entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

¹²⁹ FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), págs. 3 y 4, destaca que “las divisiones y la consiguiente definición de las diferentes disciplinas jurídicas, responden básicamente a construcciones y creaciones doctrinales. Ello supone que no ha sido, ni puede ser, el legislador quien ha configurado una rama nueva y la ha dotado de la autonomía que precisa para ser considerada como tal. Por el contrario, es preciso afirmar que ha sido la doctrina científica, es decir, el conjunto de estudiosos, quienes, en un momento y respondiendo a una coyuntura histórica expresada en una realidad normativa y social, han procedido a individualizar una parcela, a través de su segregación de otra en la que, hasta entonces, se encontraba inserta”.

¹³⁰ La autonomía forense resulta de especial relevancia dado que, como afirma D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1992), pág. 67, “para el jurista todo consiste en saber resolver casos, como debe hacerlo, sobre todo el que es juez. Y allí donde no se

adaptada al caso concreto tiene su origen en la jurisprudencia.

La concreción de la sustancia propia del patrimonio protegido resulta especialmente relevante en la actualidad dado que el régimen jurídico de este instituto se encuentra en proceso de desarrollo. En este sentido, cabe destacar el mandato legislativo de mejora del tratamiento fiscal del patrimonio protegido contenido en la disposición final segunda de la citada Ley 1/2009¹³¹, el cual no ha sido cumplimentado en el plazo establecido¹³². La necesidad de esta mejora se justifica porque en la actualidad el número de aportaciones efectuadas a patrimonios protegidos es reducido¹³³ pero es muy inferior el número de disposiciones realizadas¹³⁴.

4.2. PRINCIPIO ORIENTADOR.

SANTAMARÍA PASTOR (2010)¹³⁵ destaca la absoluta necesidad que de los principios presenta

trata de resolver casos conforme a las reglas –o, a pesar de las reglas– cabe dudar de que se trate de derecho, como también cabría dudar de una ciencia médica que no consistiera en curar enfermos”.

¹³¹ La disposición final segunda de la citada Ley 1/2009 establece que “con el fin de favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales”. Según lo previsto en su disposición final séptima, la entrada en vigor de la citada Ley 1/2009 se produjo “a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”, la cual se produjo el 26 de marzo de 2009. NAVARRO GARMENDIA (2012) presenta determinadas cuestiones del régimen fiscal del patrimonio protegido susceptibles de ser objeto de análisis.

¹³² La actual preocupación por el déficit público puede motivar, en parte, el retraso de esta reforma. Para un análisis de los efectos e implicaciones del déficit público, véase GUIROLA LÓPEZ, GALINDO MARTÍN (1991).

¹³³ Para un análisis de las previsiones de aplicación del patrimonio protegido y de su efectivo uso durante el periodo 2004-2009, véase NAVARRO GARMENDIA (2012), pág. 126 a 128.

¹³⁴ Cabe señalar que el análisis de los potenciales beneficiarios de la citada Ley 41/2003, realizado durante la tramitación parlamentaria, tenía en cuenta la existencia de tres millones y medio de discapacitados en España y concretaba en un millón y medio los beneficiarios potenciales. De acuerdo con el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 2, la estimación inicial del coste recaudatorio era de 37,5 millones de euros, considerando que los incentivos fiscales incorporados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas únicamente aprovecharían al 2 por 100 del millón y medio de potenciales beneficiarios.

¹³⁵ *Cfr.* SANTAMARÍA PASTOR (2010), pág. 44. No obstante, SANTAMARÍA PASTOR (2010), pág. 52, advierte contra la

cualquier tipo de razonamiento jurídico¹³⁶. No obstante, el intento de concretar el contenido de estos principios y su funcionamiento se encuentra con una serie de problemas entre los que caben destacar, como afirma CARRIÓ (1980)¹³⁷, los hasta siete significados con los que se relaciona este término. En el presente análisis se partirá del significado propio del término, siguiendo el criterio de FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2007a)¹³⁸. La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) define principio como la “base, origen o razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia” y orientar como “dirigir o encaminar a alguien o algo hacia un fin determinado”.

GARCÍA GARRIDO (1964)¹³⁹ advierte de la especial problemática existente en la formación de principios generales en el Derecho Romano, dado su carácter eminentemente pragmático. Esta característica puede predicarse del ordenamiento jurídico romano con carácter general y, en especial, en materia impositiva. No obstante, como señala APARICIO PÉREZ (2012)¹⁴⁰, el Derecho Romano no formuló principios generales en el orden fiscal pero sí aplicó criterios en el establecimiento particular de sus impuestos.

Como destaca FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009)¹⁴¹, “en materia de régimen jurídico fiscal, *de iure fisci*, asombra el rigor y la modernidad de las instituciones sobre las que se cimienta la Hacienda Pública Romana, así como el novedoso tratamiento atribuido por la

formulación anticipada de principios de nuevo cuño afirmando que “la creación de nuevos principios, en efecto, es un fenómeno insólito, que exige la concurrencia de un supuesto de hecho límite y de una mente privilegiada... que acierte, además, con la fórmula sintética que lo identifique”.

¹³⁶ En materia de principios generales del Derecho pueden destacarse los estudios de BOBBIO (1966), DWORKIN (1967) y CARRIÓ (1980).

¹³⁷ Cfr. CARRIÓ (1980), págs. 80 y 81.

¹³⁸ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2007a), pág. 1.

¹³⁹ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes.

¹⁴⁰ Cfr. APARICIO PÉREZ (2012), pág. 148.

¹⁴¹ Vid. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 186.

jurisprudencia y la legislación romana a sus principios informadores e inspiradores, y a las cuestiones básicas de su sistema impositivo”. Por este motivo, el análisis de los antecedentes clásicos de determinados principios tributarios resulta conveniente antes de abordar el estudio de aquel que es propio del patrimonio protegido.

4.2.1. Antecedentes clásicos.

APARICIO PÉREZ (2012)¹⁴² considera que, si bien los principios informadores de los impuestos se configuraron a medida que lo hacía el conjunto del ordenamiento jurídico romano, es en la época del Bajo Imperio cuando se reafirman y se consolidan. Principios como los de legalidad, capacidad económica, equidad, generalidad, indisponibilidad, razonabilidad y utilidad común, y seguridad jurídica han tenido su origen en el Derecho Romano e informan en la actualidad el conjunto del Derecho Administrativo con una gran aceptación pacífica. Son estos principios los que resultan objeto del presente análisis.

4.2.1.1. Principio de legalidad.

Roma abarca un amplio espacio en la Historia y su configuración política distingue diversas etapas. Siguiendo a FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2010b)¹⁴³, las facultades legislativas residieron en un principio en las asambleas comiciales. El posterior debilitamiento de la República originó la progresiva pérdida de importancia de éstas hasta que, en el Principado y con la consolidación del Imperio, crece la relevancia de la intervención del príncipe en la elaboración de la normativa jurídica. Este proceso culmina con las constituciones imperiales, reflejo de la primacía de

¹⁴² Para un análisis de los principios informadores de los impuestos en el Bajo Imperio, véase APARICIO PÉREZ (2012), págs. 148 a 163.

¹⁴³ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2010b), págs. 123 a 129.

los emperadores¹⁴⁴. Un reflejo de esta realidad es el título CI.4,62 “*Vectigalia nova instituti non posse*”.

Esta manifestación del principio de legalidad queda reflejada de manera reiterada en las fuentes. A modo de ejemplo pueden citarse CI.4,62,1 (*Imperatores Severus et Antoninus AA. Gavio Victorino*)¹⁴⁵, CI.4,62,2 (*Imperatores Severus et Antoninus AA. Ventilio Callistiano*)¹⁴⁶, D.1,4,1pr (*Ulpianus libro primo institutionum*)¹⁴⁷, D.2,14,42 (*Papinianus libro 17 responsorum*)¹⁴⁸, CI.4,62,4 (*Imperator Constantinus A. ad Felicem pp.*)¹⁴⁹ y I.1,2,6¹⁵⁰. Como afirma APARICIO PÉREZ (2012)¹⁵¹, “en el Bajo Imperio son muy numerosos los textos que aluden al príncipe como detentador de potestad normativa”. De entre ellos, se pueden destacar D.39,4,10pr (*Hermogenianus libro quito epitomarum*)¹⁵², D.39,4,11,1 (*Paulus libro quinto sententiarum*)¹⁵³ y CI.4,62,3 (*Imperatores Valer. et*

¹⁴⁴ Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ (2009), pág. 205, “en el Principado, la competencia para la creación de tributos se atribuyó al Senado, si bien, de facto, el príncipe gobernante asume al respecto un protagonismo cada vez mayor y, ya en el Imperio, se establece, en las constituciones imperiales, la competencia exclusiva del emperador en la materia”.

¹⁴⁵ *Non quidem temere permittenda est novorum vectigalium exactio : sed si adeo tenuis est patria tua, ut extraordinario auxilio iuvare debeat, adlega praesidi proviciae quae in libellum contulisti : qui re diligenter inspecta utilitatem communem intuitus scribet nobis quae compererit, et an habenda sit ratio vestri et quatenus, aestimabimus.*

¹⁴⁶ *Vectigalia nova nec decreto civitatum institui possunt.*

¹⁴⁷ *Quod principi placuit, legis habet vigorem: utpote cum lege regia, quae de imperio eius lata est, populus ei et in eum omne suum imperium et potestatem conferat.*

¹⁴⁸ *Inter debitorem et creditorem convenerat, ut creditor onus tributi praedii pignerati non adgnosceret, sed eius solvendi necessitas debitorem spectaret. Talem conventionem quantum ad fisci rationem non esse servandam respondi: pactis etenim privatorum formam iuris fiscalis convelli non placuit.*

¹⁴⁹ *Si provincialium nostrorum querella de conductorum aviditate extiterit et probatum fuerit ultra vetustam consuetudinem et nostrae terminos iussionis aliquid eos profligasse, rei tanti criminis perpetuo exilio puniantur. sub conspectibus autem tuis vel eorum, qui tuae gravitati succedunt, licitationis cura servetur.*

¹⁵⁰ *Quod principi placuit legis habet vigorem.*

¹⁵¹ *Vid.* APARICIO PÉREZ (2012), pág. 150.

¹⁵² *Vectigalia sine imperatorum praecepto neque praesidi neque curatorum neque curiae constituere nec praecedentia reformare et his vel addere vel deminuere licet.*

Gallien. AA. Aurelio Tusco et aliis)¹⁵⁴.

Este principio presente en el ordenamiento jurídico romano llega hasta nuestros días, encontrándose recogido expresamente en el artículo 9.3 de la Constitución. No obstante, como señala SÁNCHEZ MORÓN (2010)¹⁵⁵, la actual configuración del principio de legalidad diferencia entre una legalidad en sentido formal y una legalidad en sentido material. Esta diferenciación se encuentra plasmada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así, entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 42/1987 de 7 de abril de 1987 y núm. 60/2000 de 2 de marzo de 2000 determinan que la vertiente formal de este principio exige que la regulación de determinadas materias encuentre su cobertura en una norma con rango de ley. En estos supuestos, el principio de legalidad se ve reforzado por la reserva de ley y no puede confundirse con el control de la legalidad que realizan los tribunales. Por otra parte, la vertiente material supone la necesidad de no infringir las normas jurídicas aplicables al caso, con independencia del rango de las mismas. Sobre esta vertiente material, el Tribunal Supremo se ha pronunciado¹⁵⁶ con relación a la actividad de la Administración precisando que la existencia y características de los hechos que determinan el ejercicio de una potestad administrativa escapan a toda discrecionalidad: los hechos son tal como la realidad los exterioriza. No le es dado a la Administración inventarlos o desfigurarlos, aunque tenga facultades discrecionales para su valoración.

4.2.1.2. Principio de capacidad económica.

¹⁵³ *Agri publici, qui in perpetuum locantur, a curatore sine auctoritate principali revocari non possunt.*

¹⁵⁴ *Non solent nova vectigalia inconsultis principibus institui. ergo et exigi aliquid, quod illicite poscatur, competens iudex vetabit et id quod exactum videtur, si contra rationem iuris extortum est, restitui iubebit.*

¹⁵⁵ Cfr. SÁNCHEZ MORÓN (2010), págs. 56 a 59.

¹⁵⁶ Entre otras, véanse la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de mayo de 1987, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, de 3 de abril de 1992, y la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, de 11 de diciembre de 1990.

El principio de capacidad económica exige que la carga tributaria se adecue a los recursos disponibles del contribuyente. APARICIO PÉREZ (2012)¹⁵⁷ resalta que el Derecho Romano consagró este principio mediante la máxima lógica y evidente de que el impuesto sólo puede exigirse allí donde hay renta o riqueza¹⁵⁸. Existen reiteradas referencias a este principio, entre las que pueden destacarse D.50,4,4,2 (*Ulpianus libro tertio opinionum*)¹⁵⁹, D.50,15,5 (*Papinianus libro 19 responsorum*)¹⁶⁰, CI.10,42,1 (*Imperator Antoninus A. Philogyrio*)¹⁶¹ y CI.4,63,1 (*Imperatores Valentinianus et Valens. AA. ad Iulianum com. Orientis*)¹⁶².

Partiendo de los antecedentes clásicos, como señalan TEJERIZO LÓPEZ *et al.* (2012)¹⁶³, desde la Carta otorgada en Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado el principio de capacidad económica como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas. En la actualidad, el artículo 31.1 de la Constitución consagra el principio de

¹⁵⁷ Cfr. APARICIO PÉREZ (2012), pág. 155.

¹⁵⁸ Esta afirmación se encuentra presente también en el ordenamiento tributario actual. En este sentido pueden verse, entre otras, las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 27/1981 de 20 de julio de 1981 y núm. 221/1992 de 11 de diciembre de 1992.

¹⁵⁹ *Inopes onera patrimonii ipsa non habendi necessitate non sustinent, corpori autem indicta obsequia solvunt.*

¹⁶⁰ *pr. Cum possessor unus expediendi negotii causa tributorum iure conveniretur, adversus ceteros, quorum aequae praedia tenentur, ei qui conventus est actiones a fisco praestantur, scilicet ut omnes pro modo praediorum pecuniam tributi conferant. Nec inutiliter actiones praestantur, tametsi fiscus pecuniam suam recipaverit, quia nominum venditorum pretium acceptum videtur. 1. Qui non habita ratione tributorum ex causa fideicommissi praedia restituunt, actionem ex divi Pii Antonini litteris habent, quam legato quoque soluto locum habere voluit. 2. Pro pecunia tributi, quod sua die non est redditum, quo minus praedium iure pignoris distrahatur, oblata moratoria cautio non admittitur: nec audietur legatarius contradicens ob tributa praeteriti temporis, quod heres solvendo sit et is, qui tributis recipiendis praepositus fuerat.*

¹⁶¹ *Civilia munera per ordinem pro modo fortunarum sustinenda sunt.*

¹⁶² *Negotiatores, si qui ad domum nostram pertinent, potiorum quoque homines necessitatem debitam pensionum, ut honestas postulat, agnoscere moneantur, ut per cunctos, qui emolumenta negotiationibus captant, tolerabiles fiant agnoscendae devotionis effectus.*

¹⁶³ Cfr. TEJERIZO LÓPEZ *et al.* (2012), pág. 114.

capacidad económica como inspirador del ordenamiento tributario español. De acuerdo con la doctrina establecida, entre otras, en las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 37/1987 de 26 de marzo de 1987, núm. 194/2000 de 19 de julio de 2000 y núm. 193/2004 de 4 de noviembre, el principio de capacidad económica impide que el legislador establezca tributos, con independencia de la posición que ocupen en el sistema tributario, su naturaleza real o personal, o su fin fiscal o extrafiscal, cuando su objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial. Por tanto, no puede gravar riquezas ficticias no representativas de una capacidad económica.

4.2.1.3. Principio de equidad.

Siguiendo el análisis de ÁLVAREZ SUÁREZ (1971)¹⁶⁴, el término equidad proviene de *aequitas*, que viene de *aequus*, igual, el cual a su vez deriva de *aequor*, llano. Este último término hace referencia a las llanuras del campo y de la mar. Por este motivo, el vocablo equidad hace referencia a la igualdad en el sentido de tratar del mismo modo las cosas iguales. Con anterioridad, ARISTÓTELES la definió como la justicia aplicada al caso concreto. En este caso, la *aequitas* coincide con la *ἐπιείκεια* aristotélica, latinizada como *epiqueya*, conveniencia. En su origen es un principio y, tanto en Grecia como en Roma, es el modo de aplicar «lo justo» en cada caso¹⁶⁵.

El principio de equidad goza de gran relevancia en la jurisprudencia clásica. Como afirma CICERÓN¹⁶⁶, “*aequitas lucet ipsa per se*”. Anteriormente se ha precisado que, en la concepción clásica del análisis casuístico, el origen del estudio se plantea en el caso concreto. Como afirma

¹⁶⁴ Cfr. ÁLVAREZ SUÁREZ (1971), pág. 5.

¹⁶⁵ Este principio se encuentra en la esencia del Derecho. Como anteriormente se ha expresado, citando a D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1981), pág. 43, el Derecho o *ius* es entendido como “«lo justo», es decir, el orden judicial socialmente admitido, formulado por los que saben de lo justo: por los *ius prudentes*”.

¹⁶⁶ Vid. CICERÓN, *De Officiis* I, 30.

GARCÍA GARRIDO (1964)¹⁶⁷, el análisis del supuesto de hecho concreto en cada uno de sus pormenores y elementos, le sirve como base al jurista para decidir con arreglo a criterios de justicia o utilidad inmediata. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009)¹⁶⁸ destaca la importancia de este principio señalando que informa la totalidad del sistema jurídico romano.

Como señala DE URBANO CASTRILLO (2010)¹⁶⁹, la *aequitas* ocupaba un puesto referente respecto de la justicia en Roma. Al principio era concebida como el modo de hacer justicia, de obtener una solución justa. El derecho objetivo era la *aequitas*, opuesto a la *iniquitas* de las XII Tablas. Sólo posteriormente, en una fórmula tardía aparecerá como benignidad o indulgencia¹⁷⁰, es decir, como el modo de atenuar el rigor de la propia justicia en función de las circunstancias del caso¹⁷¹. Es la definición de CELSO, *ius est ars boni et aequi*, la que permite caracterizar la acepción que mejor resume cómo se consideraba en el Derecho Romano a la equidad. En palabras de BIONDI (1950)¹⁷², los juristas romanos han pasado a la historia “por haber investigado principios, dado soluciones a los problemas y casos concretos, que responden a las necesidades de la vida y al sentido de la justicia, como es sentida efectivamente por la conciencia social colectiva”. La *aequitas* es, sobre todo, un modo de interpretación por lo que, como precisa GÓMEZ PÉREZ (1991)¹⁷³, tiene su lugar más propio en la tarea de los jueces y otros administradores de justicia, puesto que se refiere

¹⁶⁷ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes.

¹⁶⁸ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 202.

¹⁶⁹ Cfr. DE URBANO CASTRILLO (2010), pág. 251.

¹⁷⁰ Para un análisis de la relación de los tres conceptos de equidad, benignidad y humanidad en el Derecho Romano desde una perspectiva propia del *ius fiscale*, véase FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), págs. 201 a 204.

¹⁷¹ ÁLVAREZ SUÁREZ (1971), pág. 6, hace referencia a la afirmación de STROUX, quien señala que la aplicación rígida del Derecho puede llevar a cometer las mayores injusticias. Por eso, la *aequitas* en Roma fue un campo de controversia doctrinal entre los retóricos y los juristas, sirviendo como estimulante para el genio creativo de la jurisprudencia romana.

¹⁷² Cfr. BIONDI (1950), pág. 27.

¹⁷³ Cfr. GÓMEZ PÉREZ (1991), pág. 39.

siempre a casos concretos y singulares. Siguiendo a ORSINI (1999)¹⁷⁴, el juez no se separa del Derecho cuando aplica la equidad puesto que hace aplicable a un supuesto singular el principio del que es portadora la norma cuya abstracción la hace, en el caso concreto, inadecuada para dar satisfacción a aquel principio. El desequilibrio que introduciría la simple subsunción de los hechos en la norma no sería aceptable para el principio que el legislador introdujo en la norma misma¹⁷⁵.

La referencia a la justicia es una constante en las fuentes¹⁷⁶. Así, D.1,1,10pr. (*Ulpianus libro secundo regularum*)¹⁷⁷, D.50,17,90 (*Paulus libro 15 quaestionum*)¹⁷⁸, D.50,15,4,1 (*Ulpianus libro tertio de censibus*)¹⁷⁹, D.50,17,200 (*Iavolenus libro septimo epistularum*)¹⁸⁰, CI.10,2,2 (*Imperatores Valer. et Gallien AA. et Valer. c.Patrophilo*)¹⁸¹, Nov.128,14¹⁸², D.50,4,4,2 (*Ulpianus libro tertio opinionum*)¹⁸³ y D.50,5,1,pr. (*Ulpianus libro secundo opinionum*)¹⁸⁴.

¹⁷⁴ Cfr. ORSINI (1999), pág. 21.

¹⁷⁵ Este hecho ha fundamentado la aclaración legal del concepto de disposición introducida por la citada Ley 1/2009, donde la mera interpretación conforme al tenor literal de la citada Ley 41/2003 era contraria al principio que inspira la regulación del patrimonio protegido, el cual será objeto de un posterior análisis.

¹⁷⁶ Véase FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, (2009), págs. 202 a 204, para un análisis de la constancia del principio de equidad en las fuentes desde una perspectiva tributaria.

¹⁷⁷ *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi.*

¹⁷⁸ *In omnibus quidem, maxime tamen in iure aequitas spectanda est.*

¹⁷⁹ *Illam aequitatem debet admittere censor, ut officio eius congruat relevari eum, qui in publicis tabulis delato modo frui certis ex causis non possit. Quare et si agri portio chasmate perierit, debebit per censitorem relevari. Si vites mortuae sint vel arbores aruerint, iniquum eum numerum inseri censui: quod si exciderit arbores vel vites, nihilo minus eum numerum profiteri iubetur, qui fuit census tempore, nisi causam excidendi censori probaverit.*

¹⁸⁰ *Quotiens nihil sine captione investigari potest, eligendum est quod minimum habeat iniquitatis.*

¹⁸¹ *Fisco quidem contra te manet actio, quod argentum, quod inferre debebas, rationibus fuit relatam, si cautioni, quae tibi super eo exposita est, tabularius non subnotavit. aequum est tamen, ut prius de bonis eius qui exactor fuit, si solvendo est et conveniendi eius facultas datur, indemnitati fisci satisfiat, tunc a te, si servari hic modus non possit, reposcatur.*

¹⁸² *Nullus autem penitus molestetur pro tributis terrarum quas non possidet.*

¹⁸³ *Inopes onera patrimonii ipsa non habendi necessitate non sustinent, corpori autem indicta obsequia solvunt.*

¹⁸⁴ *Omnis excusatio sua aequitate nititur. Sed si praetendentibus aliquod sine iudice credatur, aut passim sine temporis*

El artículo 3.2 del Código Civil establece que “la equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la Ley expresamente lo permita”¹⁸⁵. Por tanto, como afirma DE URBANO CASTRILLO (2010)¹⁸⁶, la equidad, legalmente hablando, es un modo aplicativo del resto de las normas y sólo se permite su directa y exclusiva aplicación a un caso cuando la ley expresamente se remita a ella. Las sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 12 de junio de 1990, 22 de enero de 1991, 8 de octubre de 1992, 5 de mayo de 1993 y 14 de mayo de 1993, determinan que sólo cabría su alegación como motivo de casación en el supuesto en el que la ley se remita expresamente a la equidad. Este principio se configura como un criterio interpretativo a modo de justicia del caso concreto¹⁸⁷, como se ha establecido en doctrina reiterada, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 5 de mayo de 1993 y la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 14 de mayo de 1993. Como aclara la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 8 de febrero de 1996, la equidad requiere una ponderación sumamente prudente y restrictiva, no siendo aplicable cuando la ley expresamente no la contemple. En este sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de octubre de 1988 y 5 de mayo de 1993. El citado artículo 3.2 del Código Civil prohíbe el uso exclusivo de la equidad en la fundamentación de las resoluciones, a menos que así esté expresamente autorizado, pero no veda en modo alguno la equitativa ponderación con que se ha de realizar la aplicación de las normas. En

praefinitione, prout cuique libuerit, permissum fuerit se excusare, non erunt, qui munera necessaria in rebus publicis obeant. Quare et qui liberorum incolumium iure a muneribus civilibus sibi vindicant excusationem, appellationem interponere debent: et qui tempora praefinita in ordine eiusmodi appellationum peragendo non servaverint, merito praescriptione repelluntur.

¹⁸⁵ Para un análisis de la principal jurisprudencia de los tribunales en materia de equidad, véase FALCÓN TELLA (2005).

¹⁸⁶ Cfr. DE URBANO CASTRILLO (2010), pág. 259.

¹⁸⁷ En palabras de FERNANDO PABLO, RIVERO ISERN (2010), págs. 246 y 247, “el método con el que la equidad podría cumplir las tareas que ahora se le reclaman no es el de sustituir a la legalidad, sino actuar como categoría «regulativa» del Derecho, reexaminando el resultado cuando éste resulta especialmente «duro» con los principios que encarna la norma aplicada”.

este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sus sentencias de 15 de julio de 1985, 15 de marzo de 1995, 12 de junio de 1990, 11 de octubre de 1988 y 3 de noviembre de 1987.

4.2.1.4. Principio de generalidad.

APARICIO PÉREZ (2009)¹⁸⁸ afirma que, en el Derecho Romano, no hay duda alguna de que los impuestos establecidos, tanto cuando lo fueron por las asambleas comiciales como cuando lo fueron por constitución imperial, se fijaron con vocación de generalidad. Esto no impidió que, con carácter de excepcionalidad, se fijara determinadas exenciones configuradas como recompensa, pago o reconocimiento de circunstancias excepcionales o particulares, teniendo conciencia de que representaban una excepcionalidad, y apelando siempre a razones de justicia.

El principio de generalidad en el *ius fiscale* se refleja en CI.10,42,2 (*Imperator Antoninus A. Materno*)¹⁸⁹, estableciéndose en D.50,5,1,pr. (*Ulpianus libro secundo opinionum*)¹⁹⁰ que toda exención se basa en su justicia. Como afirma FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009)¹⁹¹, las excepciones al principio de legalidad debían fundamentarse en la justicia `pero, si bien ésta constituyó la regla general, en ocasiones las exenciones tuvieron su causa en el pago de favores prestados al gobernante o en privilegios otorgados a determinadas personas o profesiones. A modo de ejemplo pueden citarse las exenciones en el impuesto de aduanas recogidas en D.39,4,4,1

¹⁸⁸ Cfr. APARICIO PÉREZ (2009), pág. 17.

¹⁸⁹ *Munera, quae patrimoniis publicae utilitatis gratia indicuntur, ab omnibus subeunda sunt.*

¹⁹⁰ *Omnis excusatio sua aequitate nititur. Sed si praetendentibus aliquod sine iudice credatur, aut passim sine temporis praefinitione, prout cuique libuerit, permissum fuerit se excusare, non erunt, qui munera necessaria in rebus publicis obeant. Quare et qui liberorum incolumium iure a muneribus civilibus sibi vindicant excusationem, appellationem interponere debent: et qui tempora praefinita in ordine eiusmodi appellationum peragendo non servaverint, merito praescriptione repelluntur.*

¹⁹¹ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 200.

(*Paulus libro 52 ad edictum*)¹⁹² a favor de las cosas de uso propio de los gobernadores y jefes militares, y las contenidas en CI.4,61,5 (*Imperator Constantinus A. Menandro*)¹⁹³ para las cosas de uso propio, para el fisco o para la agricultura de los habitantes de las provincias.

Este principio se consagra en el artículo 31.1 de la Constitución, según el cual “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. También se encuentra reflejado en el artículo 3.1 de la citada Ley 58/2003, al establecer que “la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”. La sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de junio de 1986 precisa que “la generalidad, como principio de la ordenación de los tributos [...] no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad; su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación”.

La concesión de exenciones o beneficios fiscales puede estar materialmente justificada

¹⁹² *De rebus, quas in usus advehendas sibi mandant praesides, divus Hadrianus praesidibus scripsit, ut, quotiens quis in usus aut eorum, qui provinciis exercitibusve praesunt, aut procuratorum suorum usus sui causa mittet quendam empturum, significet libello manu sua subscripto eumque ad publicanum mittat, ut, si quid amplius quam mandatum est transferet, id munificum sit.*

¹⁹³ *Universi provinciales pro his rebus, quas ad usum proprium vel ad fiscum inferunt vel exercendi ruris gratia revehunt, nullum vectigal a stationariis exigantur. ea vero, quae extra praedictas causas vel negotiationis gratia portantur, solitae praestationi subiugamus: capitali poena proposita stationariis et urbanis militibus et ceteris personis, quorum avaritia id temptari firmatur.*

siempre que sea necesaria para alcanzar fines constitucionalmente protegidos. En este sentido, la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 10/2005 de 20 de enero de 2005 ha señalado que “la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad, igualmente enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución”. Estos fines comprenden la utilización del tributo con un propósito extrafiscal y su uso como instrumento de política económica, como se precisa por las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 37/1987 de 26 de marzo de 1987, núm. 197/1992 de 19 de noviembre de 1992, núm.186/1993 de 7 de junio de 1993, núm. 134/1996 de 22 de julio de 1996 y núm. 179/2006 de 13 de junio de 2006.

4.2.1.5. Principio de indisponibilidad.

Con relación al principio de indisponibilidad de la obligación tributaria, FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009)¹⁹⁴ destaca que las fuentes recogen el carácter obligatorio o de *ius cogens* de la normativa fiscal, quedando por ello excluida del ámbito de la autonomía de la voluntad y de la disponibilidad *inter partes*. A modo de ejemplo pueden citarse D.2,14,42 (*Papinianus libro 17 responsorum*)¹⁹⁵ y D.2,14,38 (*Papinianus libro secundo quaestionum*)¹⁹⁶.

Este principio se refleja en el artículo 18 de la citada Ley 58/2003 al establecer que “el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa”. También, de manera análoga al citado D.2,14,42 (*Papinianus libro 17 responsorum*), el artículo 17.5 recoge que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los

¹⁹⁴ Cfr. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 207.

¹⁹⁵ *Inter debitorem et creditorem convenerat, ut creditor onus tributi praedii pignerati non adgnosceret, sed eius solvendi necessitas debitorem spectaret. Talem conventionem quantum ad fisci rationem non esse servandam respondi: pactis etenim privatorum formam iuris fiscalis convelli non placuit.*

¹⁹⁶ *Ius publicum privatorum pactis mutari non potest.*

particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”. El principio de indisponibilidad de la obligación tributaria inspira el artículo 75 de la citada Ley 58/2003, según el cual “las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen” y el artículo 7.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre) por el que tampoco se concederán exenciones, condonaciones, rebajas ni moratorias en el pago de los derechos a la Hacienda Pública estatal, sino en los casos y formas que determinen las leyes.

4.2.1.6. Principio de razonabilidad y utilidad común.

Algunos autores¹⁹⁷ se refieren a los principios de razonabilidad y utilidad común como criterio informador del sistema tributario romano.

La razonabilidad encuentra presencia en las fuentes, donde pueden citarse D.49,14,45,10 (*Paulus libro quinto sententiarum*)¹⁹⁸ referente a la razonabilidad de un aplazamiento para el pago de deudas tributarias¹⁹⁹, CI.4,62,3 (*Imperatores Valer. et Gallien. AA. Aurelio Tusco et aliis*)²⁰⁰ que obliga a la restitución de lo cobrado contra la racionalidad jurídica, y D.49,14,3,5 (*Callistratus libro*

¹⁹⁷ Entre ellos, FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), págs. 209 y 210, y APARICIO PÉREZ (2012), pág. 162 y 163.

¹⁹⁸ *Fiscalibus debitoribus petentibus ad comparandam pecuniam dilationem negari non placuit. Cuius rei aestimatio ita arbitrio iudicantis conceditur, ut in maioribus summis non plus quam tres menses, in minoribus vero non plus quam duo prorogentur: prolixioris autem temporis spatium ab imperatore postulandum est.*

¹⁹⁹ La actual regulación sobre aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias se contiene, entre otras, en el artículo 65 de la citada Ley 58/2003, los artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), y la Instrucción 1/2009, de 7 de enero, del Departamento de Recaudación, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago. De manera similar a lo previsto en el citado D.49,14,45,10 (*Paulus libro quinto sententiarum*), se distinguen entre deudas de menor y mayor importe, pudiéndose en casos excepcionales incrementar el plazo sobre el establecido con carácter general.

²⁰⁰ *Non solent nova vectigalia inconsultis principibus institui. ergo et exigi aliquid, quod illicite poscatur, competens iudex vetabit et id quod exactum videtur, si contra rationem iuris extortum est, restitui iubebit.*

tertio de iure fisci)²⁰¹ sobre la racionalidad en la fijación del justiprecio por parte del procurador fiscal en los supuestos de ventas fiscales²⁰².

Por su parte, la utilidad común se encuentra presente en CI.4,62,1 (*Imperatores Severus et Antoninus AA. Gavio Victorino*)²⁰³ al afirmar que no cabe exacción de nuevos tributos que no tengan su fundamento en la utilidad común y en D.49,14,24 (*Marcianus libro singulari de delatoribus*)²⁰⁴, donde se obliga al delator a probar los hechos relativos a su denuncia, en detrimento del previsible interés recaudatorio.

4.2.1.7. Principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica inspira el conjunto del ordenamiento y ha sido considerado siempre como principio general del Derecho. Como recuerda APARICIO PÉREZ (2012)²⁰⁵, son tres las acepciones básicas que configuran y conforman este principio. En primer lugar, se entiende por seguridad jurídica la certidumbre de que el Derecho prevalezca en la lucha contra la injusticia²⁰⁶; en segundo lugar, la seguridad jurídica implica el reconocimiento seguro del

²⁰¹ *Divi fratres rescripserunt in venditionibus fiscalibus fidem et diligentiam a procuratore exigendam et iusta pretia non ex praeterita emptione, sed ex praesenti aestimatione constitui: sicut enim diligenti cultura pretia praediorum ampliantur, ita, si negligentius habita sint, minui ea necesse est.*

²⁰² Este precepto puede relacionarse con el concepto de suficiencia que debe ser apreciado por la Mesa en el caso de adjudicaciones directas de bienes embargados por el impago de deudas tributaria.

²⁰³ *Non quidem temere permittenda est novorum vectigalium exactio: sed si adeo tenuis est patria tua, ut extraordinario auxilio iuvare debeat, adlega praesidi proviciae quae in libellum contulisti: qui re diligenter inspecta utilitatem communem intuitus scribet nobis quae compererit, et an habenda sit ratio vestri et quatenus, aestimabimus.*

²⁰⁴ *Non tantum delator punitur, si non probaverit, sed et mandator: quem exhibere debet delator.*

²⁰⁵ Cfr. APARICIO PÉREZ (2012), pág. 157.

²⁰⁶ Como señala SCHULZ (2000), págs. 192 y 260, el ordenamiento jurídico romano siempre procuró que la administración de justicia estuviera confiada a las personas idóneas. Para ello, pretendía que los magistrados se encontraran en las condiciones idóneas para dirimir los casos con equidad y justicia. Esto determinó que se

ordenamiento jurídico y la previsibilidad de los efectos jurídicos que han de nacer de una determinada situación de hecho; y en tercer lugar, la seguridad jurídica implica la publicidad y conocimiento de las normas. Consecuentemente, existen dos condiciones básicas para el cumplimiento del principio de seguridad jurídica: que se posibilite y facilite el conocimiento de la norma y que el Estado garantice de manera suficiente la tutela jurisdiccional.

En las fuentes se encuentran diversas manifestaciones propias del principio de seguridad jurídica. Entre ellas se pueden destacar D.50,15,4pr (*Ulpianus libro tertio de censibus*)²⁰⁷ como ejemplo de método de estimación objetiva de los tributos y CI.10,3,2 (*Imperator Gordianus A. Heracleoni.*)²⁰⁸ que hace referencia a la rescisión de la venta realizada en la ejecución de bienes de un deudor tributario cuando no se realiza la preceptiva subasta, lo que redundaría en perjuicio del erario público, *utilitatem rationum mearum*, y de la seguridad jurídica a que tiene derecho el deudor, *tuae securitate*.

El principio de seguridad jurídica se encuentra consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución junto con otros principios no menos relevantes²⁰⁹. Como señala el Tribunal Constitucional en su citada sentencia núm. 27/1981 de 20 de julio de 1981, los principios del artículo 9.3 de la Constitución “no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de

confiriesen estos puestos a los ciudadanos más honrados (*honestiores*) y trató de que estuviesen asesorados por buenos órganos consultivos formados por expertos jurídicos (*consilium*).

²⁰⁷ *Forma censuali cavetur, ut agri sic in censum referantur. Nomen fundi cuiusque: et in qua civitate et in quo pago sit: et quos duos vicinos proximos habeat. Et arvum, quod in decem annos proximos satum erit, quot iugerum sit: vinea quot vites habeat: olivae quot iugerum et quot arbores habeant: pratum, quod intra decem annos proximos sectum erit, quot iugerum: pascua quot iugerum esse videantur: item silvae caeduae. Omnia ipse qui defert aestimet.*

²⁰⁸ *Duplex ratio desiderium tuum iuvat, et quod praetermissa hastarum sollemnitate possessiones tuas ex officio distractas suggeris, et quod pretii vilitate ob exiguum debitum gratiosam emptionem in fraudem tuam utilitatemque rationum mearum adversarium commentum fuisse dicis. quapropter illicita ista redargue, tam indemnitati fisci consulturus quam tuae securitati opem laturus.*

²⁰⁹ Para un análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de seguridad jurídica, véase BERMEJO VERA (2010).

ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático del Derecho. En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en la orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad”. No obstante, el Tribunal Constitucional niega el carácter de valor absoluto de la seguridad jurídica, precisando su eventual subordinación a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos, como serían, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional, en su sentencia núm. 182/1997 de 28 de octubre de 1997.

La doctrina constitucional reflejada, entre otras, en las sentencias núm. 35/1991 de 14 de febrero de 1991, núm. 130/1999 de 1 de julio de 1999 y núm. 273/2000 de 15 de noviembre de 2000, refleja las dos vertientes de la seguridad jurídica: la objetiva o certeza de la norma y la subjetiva o previsibilidad de los efectos de su aplicación. De esta forma, la seguridad jurídica exige a los poderes públicos observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como afirma la citada sentencia del Tribunal Constitucional núm. 273/2000 de 15 de noviembre de 2000. Este principio resulta vulnerado cuando la redacción de la norma origina una razonablemente insuperable incertidumbre²¹⁰ puesto que requiere de una claridad normativa que no se encuentra presente cuando existen juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el derecho aplicable²¹¹.

²¹⁰ En este sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional en sus sentencias núm. 150/1990 de 4 de octubre de 1990 y núm. 142/1993 de 22 de abril de 1993.

²¹¹ Las sentencias del Tribunal Constitucional núm. 46/1990 de 15 de marzo de 1990 y núm. 156/2004 de 21 de

Dada la relevancia que presenta en el ordenamiento tributario, es necesario destacar la conexión realizada por el Tribunal Constitucional entre el principio de reserva de ley y el principio de seguridad jurídica en su sentencia núm. 71/1982 de 30 de noviembre de 1982, siempre al servicio de otros principios como la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los ciudadanos, como precisa la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 233/1999 de 16 de diciembre de 1999. El principio de reserva de ley contribuye a alcanzar la seguridad jurídica puesto que impide que determinados acuerdos alcanzados mediante pacto o convenio prevalezcan sobre las normas con rango de ley²¹².

El Tribunal Constitucional ha precisado que el principio de seguridad jurídica no puede exigir que las normas prevean todos los supuestos imaginables y los mecanismos para la resolución de los mismos por lo que la insuficiencia de una determinada norma no puede ser enjuiciada como una vulneración del principio de seguridad jurídica²¹³. Tampoco resulta contrario al principio de seguridad jurídica el ejercicio de la discrecionalidad que se confiere al legislador para elegir entre las opciones existentes, siempre que goce de claridad y permita a los ciudadanos saber a qué atenerse, como señala la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990 de 26 de abril de 1990.

Por tanto, como señala BERMEJO VERA (2010)²¹⁴, la seguridad jurídica, en los términos formulados en el artículo 9.3 de la Constitución, precede y condiciona todas las manifestaciones de

septiembre de 2004 han reiterado esta consideración.

²¹² Esta precisión es reiterada en la citada sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990 de 4 de octubre de 1990.

²¹³ Como se contempla en la citada sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990 de 4 de octubre de 1990.

²¹⁴ *Cfr.* BERMEJO VERA (2010), pág. 107.

la confianza en la estabilidad funcional y en la certeza del Derecho²¹⁵.

4.2.2. *De protectione impari homini.*

El régimen fiscal del patrimonio protegido forma parte del ordenamiento tributario por lo que le son de aplicación los principios generales anteriormente analizados. No obstante, el presente estudio pretende centrarse en un principio específico que tiene gran relevancia en el régimen jurídico del patrimonio protegido. Este principio orientador²¹⁶ es la protección del discapacitado²¹⁷, pudiendo ser expresado con el aforismo *de protectione impari homini*.

La elaboración del aforismo latino resulta especialmente complicada debido a que el término discapacidad es de reciente creación y uso²¹⁸. Siguiendo el análisis de ADSUARA VARELA (2005), los términos discapacidad y discapacitado no se encuentran recogidos por COROMINAS I VIGNEAUX,

²¹⁵ Este planteamiento tiene en cuenta el contenido del fundamento jurídico segundo de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 325/1994 de 12 de diciembre de 1994.

²¹⁶ Para un estudio de los principios generales del Derecho en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, véase REINOSO BARBERO (1987a) y REINOSO BARBERO (2008a).

²¹⁷ El Ministerio Fiscal, en el apartado tercero de su Instrucción 4/2009, de 29 de diciembre, sobre la organización de las secciones de lo civil y del régimen especializado en materia de protección de personas con discapacidad y tutelas, señala que “no existe en la actualidad un concepto homogéneamente aceptado sobre persona con discapacidad”. Si bien el artículo 2.2 de la citada Ley 41/2003 restringe el concepto de persona con discapacidad en el ámbito del patrimonio protegido, la ampliación del ámbito subjetivo no resulta contraria al principio de protección del discapacitado. Dos definiciones más amplias son las contenidas en el artículo 1.2 de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad (BOE de 3 de diciembre) y en el artículo 200 del Código Civil.

²¹⁸ En el ámbito del Derecho Internacional puede observarse el cambio de terminología. Así, la declaración de los derechos del retrasado mental, proclamada por la resolución de la Asamblea General 2856 (XXVI) de 20 de diciembre de 1971, y la declaración de los derechos de los impedidos, aprobada por la resolución de la Asamblea General 3447 (XXX) de 9 de diciembre de 1975, dan paso a 1981 como año internacional de las personas con discapacidad, el plan de acción mundial para las personas con discapacidad en 1982 y las normas uniformes sobre la igualdad de oportunidades para las personas con discapacidad de 1993. Por su parte, la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea del año 2000 utiliza el término discapacidad, en vez de minusvalía, en sus artículos 21 y 26, y el año 2003 fue proclamado año europeo de la discapacidad.

PASCUAL RODRÍGUEZ (1980) y semánticamente, como expresa la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001), son un calco de la palabra inglesa *disabled*, adjetivo construido a partir del prefijo *dis-* y el adjetivo *abled*, que procede del sustantivo *able*, utilizado en la locución *be able*, ser capaz. Según la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001), discapacidad es la “cualidad del discapacitado”, definiendo discapacitado en los siguientes términos: “dicho de una persona: que tiene impedida o entorpecida alguna de las actividades cotidianas consideradas normales, por alteración de sus funciones intelectuales o físicas (usado también como sustantivo)”²¹⁹. En español, el término discapacidad se construye a partir del prefijo *dis-* y del sustantivo *capacidad*, el cual deriva del sustantivo latino *capacitas*, traducido por BLÁNQUEZ FRAILE (1985) como “capacidad, anchura, extensión, amplitud”, y éste del adjetivo también latino *capax*, traducido como “capaz, que puede contener, que contiene; espacioso, amplio, dilatado, extenso, vasto”. El término *capax* deriva, a su vez, del verbo *capio*, que se traduce como “tomar, coger, apoderarse de algo” y que también tenía el sentido de “contener, dar cabida, encerrar, admitir (algo en su recinto)”. Su participio, *captus*, tenía el sentido de “estar alguien privado de sus facultades, físicas o intelectuales”. Según COROMINAS I VIGNEAUX, PASCUAL RODRÍGUEZ (1980), el adjetivo *capaz* aparece en castellano a principios del siglo XV y de él derivan *capacidad* (1438) y *capacitar* (fin del siglo XIX); *incapaz*, *incapacidad*, *incapacitar* y *recapacitar* (1589), que en los siglos XVI y XVII significaba recordar, lo cual sugiere que sea alteración del bajo latín *recapitare*, derivado directo de *capio*, y con un influjo secundario de *capaz*. ADSUARA VARELA (2005) concluye su análisis señalando que, según la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001), no existe en español el adjetivo *discapaz*, ni el verbo *discapacitar*²²⁰, del que

²¹⁹ La convención sobre los derechos de las personas con discapacidad, promulgada por resolución de la Asamblea General de 13 de diciembre de 2006, establece en su artículo primero que “las personas con discapacidad incluyen a aquellas que tengan deficiencias físicas, mentales, intelectuales o sensoriales a largo plazo que, al interactuar con diversas barreras puedan impedir su participación plena y efectiva en la sociedad, en igualdad de condiciones con las demás”.

²²⁰ No obstante, el avance de la vigésima tercera edición del Diccionario de la lengua española señala la introducción de *discapacitar* como un artículo nuevo, siendo definido este verbo transitivo en los siguientes términos: “Dicho de una enfermedad o accidente: Causar a una persona deficiencias físicas o psíquicas que impiden o limitan la realización de actividades consideradas normales”.

discapacitado sería un participio, ni el sustantivo *discapacitación*, aunque sí existan los términos equivalentes positivos (capaz, capacitar, capacitación) y negativos (incapaz, incapacitar, incapacitación)²²¹.

La traducción del término discapacitado pudiera realizarse como *inhabilis, inhabile*, siendo este término traducido por el MINISTERIO DE EDUCACIÓN (2009) como “incómodo, inhábil, incapaz”. No obstante, este adjetivo generalmente se refiere a la falta de habilidad de una persona para realizar con pericia un oficio. La citada definición de discapacitado por la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) comprende ámbitos que exceden el estrictamente laboral. Por este motivo, se ha escogido el adjetivo *impar, imparis*, traducido según la citada fuente como “desigual”. Con esta elección se pretende resaltar que la discapacidad implica una desigualdad, en este caso, respecto a la realización de las actividades cotidianas consideradas normales.

El principio orientador *de protectione impari homini* se extrae de la legislación que regula el patrimonio protegido y se encuentra siempre presente en ella²²². Este principio resulta conforme con el mandato del artículo 49 de la Constitución, según el cual “los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán

²²¹ Para un análisis de la relación entre los términos capacidad, discapacidad, incapacidad e incapacitación, véase ESCRIBANO TORTAJADA (2009), págs. 98 a 112, FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2011a) y FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A (2011b).

²²² Con relación a las *regulae iuris* del Derecho Romano, TAMAYO Y SALMORÁN (2003), pág 117, considera que “las *regulae* son construidas; son resultado de la suma de los casos observados. Las *regulae* son los principios que yacen detrás de los casos individuales que comparten características comunes”. No obstante, REINOSO BARBERO (1987a), pág. 36, considera que “todas estas *regulae* y otras muchas que podrían citarse no se formulan como principios generales absolutos y, junto a ellas, se establecen una serie de excepciones a su alcance que reducen al mínimo su aplicación. Por ello, puede afirmarse que existe un proceso de formulación de *regulae* y, junto a él, otro proceso de demolición”.

especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos”²²³. En reiteradas ocasiones²²⁴, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado destacando que este precepto tiene como función precisamente la de identificar a los minusválidos como grupo de personas necesitado de especial protección. Desde la perspectiva del principio de igualdad, tanto en su vertiente de igualdad en la ley como en la igualdad en la aplicación de la ley, este referencia constitucional específica a un colectivo personal permite, y a veces impone, el establecimiento de un trato diferenciador positivo o favorable que, aunque implique una desigualdad, no puede ser considerado contrario al artículo 14 de la Constitución²²⁵.

El uso del adjetivo *impar, imparis* permite destacar su conexión con el precepto contenido en el artículo 9.2 de la Constitución, por el que “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. En ambos casos los poderes públicos son los sujetos encargados de dar cumplimiento a estas prescripciones²²⁶. La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) define poderes públicos como “conjunto de las autoridades que gobiernan un Estado”. Por tanto, el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial

²²³ En el marco de la Unión Europea, el artículo 13 del tratado de Ámsterdam de 1997 habilita al Consejo para adoptar las decisiones adecuadas para luchar contra la discriminación, incorporando un protocolo social y una declaración contra la discapacidad.

²²⁴ Véanse, entre otras, la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 190/2005 de 7 de julio de 2005 y la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 274/2005 de 7 de noviembre de 2005.

²²⁵ La Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 269/1994 de 3 de octubre de 1994 ha considerado que no es contrario al principio de igualdad, consagrado en el artículo 14 de la Constitución, ni al derecho a acceder en condiciones de igualdad a las funciones y cargos públicos, establecido en el artículo 23.2 de la Constitución, el establecimiento de una reserva porcentual de plazas para minusválidos en una oferta de empleo público en atención al mandato de protección de los discapacitados que se contiene en el artículo 49 de la Constitución.

²²⁶ El análisis de la eficacia y la eficiencia de la gestión pública en la consecución de sus objetivos puede ser realizado desde la teoría de las organizaciones. Para un estudio desde esta perspectiva, véase GUIROLA LÓPEZ (2005).

tienen encomendada la protección del discapacitado²²⁷.

Este principio de protección del discapacitado y el régimen fiscal favorable establecido para el patrimonio protegido satisfacen el principio de legalidad anteriormente analizado²²⁸. La exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 recoge este principio al establecer que “esta ley tiene por objeto regular nuevos mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial”. La citada Ley 1/2009 refleja también este principio al aclarar el concepto de disposición para que la interpretación literal no resulte contraria a la protección del discapacitado²²⁹.

Los incentivos fiscales establecidos para favorecer las aportaciones al patrimonio protegido y garantizar mediante él la protección del discapacitado son coherentes con el principio de capacidad económica²³⁰ y se encuentran inspirados por el principio de equidad, tratando de corregir las iniciales desigualdades²³¹. Por su parte, la exención prevista en el artículo 7 w) de la citada Ley

²²⁷ MONTESQUIEU analiza la separación de poderes en su obra *Del espíritu de las leyes*. Aunque, como se señala en la traducción de BUENAVENTURA SELVA (1845), pág. 189, respecto al capítulo VI, “la mayor parte de los principios que MONTESQUIEU sienta en este capítulo están tomados del *Tratado del gobierno civil* de LOCKE, capítulo XII”.

²²⁸ La regulación de estas materias mediante norma con rango de ley satisface la exigencia de la vertiente formal del principio de legalidad, exigida por la doctrina del Tribunal Constitucional, entre otras, en las citadas sentencias núm. 42/1987 de 7 de abril de 1987 y núm. 60/2000 de 2 de marzo de 2000.

²²⁹ La citada Ley 1/2009 realiza “la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta de la disparidad de criterios detectados en la práctica”. Esta aclaración se realiza con la intención de garantizar la protección del discapacitado y establece que “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

²³⁰ Estos incentivos operan de manera similar al gravamen directo, continuando con la máxima establecida en la citada Cl.10,42,1 (*Imperator Antoninus A. Philogyrio*), *civilia munera per ordinem pro modo fortunarum sustinenda sunt*.

²³¹ La traducción del término discapacitado mediante el adjetivo *impar*, *imparis* pretende resaltar la inicial situación de desigualdad existente, la cual se encuentra directamente relacionada con la *aequitas* y su analizada etimología.

35/2006 no vulnera el principio de generalidad puesto que la concesión de exenciones o beneficios fiscales puede estar materialmente justificada siempre que sea necesaria para alcanzar fines constitucionalmente protegidos, como ha interpretado el Tribunal Constitucional en su citada sentencia núm. 10/2005 de 20 de enero de 2005.

Por su parte, la Dirección General de Tributos realiza una interpretación teleológica de la normativa reguladora del patrimonio protegido para lograr la protección del discapacitado en el caso concreto. En doctrina reiterada²³², este Centro Directivo ha analizado el concepto de disposición²³³ y el régimen de regularización de las deducciones precisando que “tiene ante todo por objeto garantizar la conservación de esta masa patrimonial para atender las necesidades del titular-beneficiario en el futuro”.

La jurisprudencia²³⁴ destaca la protección del discapacitado como principio orientador de la normativa que regula esta institución²³⁵. De esta manera, el auto de la Audiencia Provincial de

²³² Esta doctrina se encuentra recogida en las citadas consultas tributarias V0844-06, V1759-06, V1526-08, V1528-08, V1378-09, V1379-09 y V0873-12.

²³³ Para un estudio detallado del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido, véase NAVARRO GARMENDIA (2012). Con relación a este concepto, cabe señalar que la doctrina constitucional establecida, entre otras, en las citadas sentencias núm. 46/1990 de 15 de marzo de 1990, núm. 156/2004 de 21 de septiembre de 2004 y núm. 150/1990 de 4 de octubre de 1990, precisa que el principio de seguridad jurídica requiere una claridad normativa que, en la actualidad, resulta cuestionada en el supuesto de la definición legal y posterior concreción del concepto de disposición por la Dirección General de Tributos. El actual desconocimiento de los límites del ámbito comprendido por el concepto de disposición dificulta la previsibilidad de la aplicación de la norma al caso concreto.

²³⁴ Siguiendo a D'ORS Y PÉREZ-PEIX (1984), pág. 377, la *iuris prudentia* goza de *auctoritas prudentium*.

²³⁵ El uso de la ficción como medio técnico-jurídico utilizado por la jurisprudencia requiere la clarificación de los principios jurídicos. En este sentido, GARCÍA GARRIDO (1957) afirma que “si se quiere dotar al concepto de ficción de unas características precisas, que la distinguan de la analogía y de otros medios de técnica jurídica, es necesario revestirla de estos tres caracteres esenciales: 1) Corrección de una realidad jurídica concreta; 2) operada por el juez; 3) impuesta en vía de imperio o autoridad. Concebimos, pues, la ficción jurídica como el procedimiento técnico-jurídico de remoción imperativa de un impedimento de hecho o de derecho que se oponga a la aplicación por el juez de un principio jurídico”. Esta tesis es reafirmada posteriormente por GARCÍA GARRIDO (2001b), pág. 70, quien manifiesta que “si queremos salir de formas vagas e imprecisas para definir la ficción, que vayan más allá de

Cádiz núm. 77/2005 de 21 de marzo de 2005 y la sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria núm. 650/2007 de 13 de noviembre de 2007, al analizar el requisito de la subasta pública para la venta de bienes de un incapaz, manifiestan que, “constituido ese patrimonio formalmente o no, es lo cierto que las reglas de administración para el patrimonio del incapaz o discapacitado a la fecha actual, pasan por la sumisión a las reglas de la expresada Ley²³⁶ de conformidad con su finalidad tuitiva de los intereses del titular del patrimonio protegido, so pena de conferir a la expresada Ley un carácter formal del que carece en lo que se refiere a la protección de los derechos de los más necesitados”. En este caso, el principio orientador *de protectione impari homini* extiende sus efectos más allá del ámbito que corresponde al patrimonio protegido dado que “entiende pues la sala que el precepto que comentamos es de aplicación directa a las ventas de bienes de incapacitados sea cual sea el régimen peculiar del patrimonio de éste, puesto que, en suma, en el caso contrario estaríamos discriminando desfavorablemente a los discapacitados o incapacitados cuyos guardadores, tutores o ejercientes de la curatela no hubieran adoptado las medidas precisas para la constitución del patrimonio separado a que se refiere la Ley 41/2003, sin que en nada difiera la naturaleza y fundamento de la venta de bienes de personas discapacitadas de la de los bienes de personas judicialmente incapacitadas, de modo que, si para aquéllas es beneficioso el que se prescinda de la pública subasta en la enajenación de sus bienes, también habrá de serlo para éstas”.

El principio *de protectione impari homini* se destila de la legislación que regula el patrimonio protegido y se encuentra siempre presente en ella. Cuando la Administración aplica la norma al caso concreto también tiene como referencia este principio orientador. De igual manera, la concreción forense realizada en sede jurisdiccional también se refiere a la protección del

calificarla como una «forma del pensamiento jurídico», o concluir que todo el campo del derecho privado está ‘minado’ de ficciones, no tenemos otro recurso que atenernos a lo que los romanos entendían por *fictio*, y a su aplicación a las ficciones legales y pretorias”.

²³⁶ En este caso se hace referencia a la citada Ley 41/2003.

discapacitado para dirimir las controversias.

4.3. RASGOS ESENCIALES.

La institución del patrimonio protegido presenta unos rasgos esenciales que la individualizan y la diferencian respecto a las demás. De entre estos rasgos se pueden destacar que el patrimonio protegido es una masa patrimonial vinculada a un fin y que este fin es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario²³⁷. Sin la presencia conjunta de estos dos rasgos no cabe la referencia al patrimonio protegido. Existen en la actualidad instituciones jurídicas, como las fundaciones y los alimentos, que presentan similitudes con el patrimonio protegido, compartiendo cada una de ellas uno de estos rasgos. El análisis de estos institutos jurídicos clásicos puede orientar e iluminar la configuración y desarrollo del régimen jurídico del patrimonio protegido²³⁸. No obstante, éste es una rama nueva que surge de un tronco anterior pero goza ya de una autonomía propia²³⁹.

²³⁷ Como afirma FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008a), pág. 2, “el Diccionario de la Real Academia de la Lengua contiene veinticinco acepciones de la voz vida. De ellas, doce, en sentido propio y trece, en sentido figurado. A este panorama plural, extraordinariamente diverso, se añaden más de cien remisiones de frases y expresiones consagradas en nuestro lenguaje, en las que se inserta el término vida en muy distintos sentidos. Estamos, pues, en presencia de un término de hondas y profundas significaciones, de complejos y arduos contenidos, de difícil y laboriosa comprensión”. Con relación a la vida como principio rector del Derecho, véase FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1999a) y FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2000).

²³⁸ El análisis de estos institutos jurídicos se realiza partiendo de sus antecedentes en el Derecho Romano puesto que, como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 2, “siempre será necesario recurrir al mismo origen histórico, al mismo acervo común, es decir, al Derecho Romano, casuístico o compilado, para comprender tanto el llamado sistema del *common law*, como el denominado *civil law* o derecho continental con base en la codificación napoleónica. Así, el sistema anglosajón se sirve del derecho práctico, problemático y casuístico, emanado del modelo jurisprudencial romano-clásico, mientras que el sistema codificador entroncaría con el derecho recogido en la compilación justiniana”.

²³⁹ FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2008b), pág. 4, describe “la imagen, a un tiempo gráfica y simbólica, de un árbol frondoso del que siempre brotan nuevas ramas de su fértil tronco común, hace que el proceso de diversificación y consiguiente identificación de las materias jurídicas se configure como una realidad cambiante que no conoce final”.

4.3.1. Masa patrimonial vinculada a un fin.

La exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 afirma que “esta ley tiene por objeto regular nuevos mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial”²⁴⁰. También establece que “el objeto inmediato de esta ley es la regulación de una masa patrimonial, el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad, la cual queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad” y señala que “se trata de un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. La configuración del patrimonio protegido como una masa patrimonial vinculada a un fin es reconocida por el artículo 1.1 LPP, según el cual “el objeto de esta ley es favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares. Tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad”. En su artículo 5, relativo a la administración del patrimonio protegido, el apartado 4 establece que “todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como sus frutos, rendimientos o productos, deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades vitales de su beneficiario, o al mantenimiento de la

²⁴⁰ SÁNCHEZ GARRIDO manifestó que “lo que estamos haciendo es crear una figura paralela, similar a lo que son los planes de pensiones” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413). FERNÁNDEZ LÓPEZ (2004) resalta la relación del patrimonio protegido con los planes de pensiones al afirmar que “en el tratamiento fiscal que el ordenamiento dispensa a los planes de pensiones y al patrimonio protegido de los discapacitados se observan importantes similitudes”. Por su parte, PÉREZ HUETE (2004), pág. 23, destaca que los beneficios fiscales del patrimonio protegido “concurren en gran medida con los establecidos para un producto semejante, que son los planes de pensiones o sistemas de previsión social constituidos a favor de personas discapacitadas, con tres grandes diferencias que lo hacen más favorable: se pueden aportar toda clase de bienes y derechos... mayor liquidez... abarca un colectivo mucho mayor...”. No obstante, de acuerdo con los datos proporcionados por la AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2012), la aplicación del patrimonio protegido es sensiblemente inferior a la de los sistemas de previsión social a favor de personas con minusvalía, siendo ambos compatibles según las citadas consultas tributarias V0366-08 y V2671-09.

productividad del patrimonio protegido”.

La importancia del concepto de patrimonio en el Derecho es indiscutible. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN (1983)²⁴¹ define patrimonio como “un conjunto unitario de relaciones jurídicas, a las cuales el ordenamiento dota de la necesaria unidad por estar sujetas a un régimen unitario de poder y responsabilidad”, llegando a considerar la existencia de un derecho civil patrimonial, entendido como “aquella parte del derecho civil que comprende las normas e instituciones a través de las cuales se realizan y ordenan las actividades económicas del hombre”. Por su parte, COBO GÁLVEZ *et al.* (1995)²⁴² afirman que son tres los elementos que integran el patrimonio: un conjunto unitario de derechos, su significación económica y pecuniaria, y su atribución a un titular como centro de sus relaciones jurídicas.

El patrimonio protegido comparte con las fundaciones el rasgo esencial de ser caracterizado como una masa patrimonial vinculada a un fin²⁴³. El concepto de fundación ha sido objeto de un reiterado análisis por parte de la doctrina. Entre las manifestaciones de los diversos autores podemos destacar la definición de ALBALADEJO GARCÍA (1991)²⁴⁴, para quien “la fundación es una obra que, para la consecución de un determinado fin, se erige en ente autónomo”; la de IGLESIAS SANTOS (1993)²⁴⁵, quien afirma que “en el lenguaje jurídico moderno se llama fundación al patrimonio destinado a un cierto fin, por acto *inter vivos* o *mortis causa*, con carácter de perpetuidad

²⁴¹ Vid. DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN (1983), pág. 41.

²⁴² Cfr. COBO GÁLVEZ *et al.* (1995), pág. 153.

²⁴³ En la elaboración del presente análisis también se ha considerado la posibilidad de asemejar la configuración del patrimonio protegido a otras instituciones jurídicas propias del derecho comparado, como el *trust*, propuesto también por MARTÍN SANTISTEBAN (2004), MUÑIZ ESPADA (2006) y ESCRIBANO TORTAJADA (2009). No obstante, el resultado del estudio resaltó la mayor semejanza con la fundación, la cual es tomada como punto de referencia para desarrollar el acercamiento al patrimonio protegido como masa patrimonial adscrita a un fin.

²⁴⁴ Vid. ALBALADEJO GARCÍA (1991), pág. 411.

²⁴⁵ Vid. IGLESIAS SANTOS (1993), pág. 152.

o de duración indeterminada, y al que la Ley reconoce como sujeto de Derecho”; y la especial referencia a la despersonalización de la propiedad como base de toda fundación, realizada por LÓPEZ JACOISTE (1956)²⁴⁶ al afirmar que toda fundación presenta “despersonalización en cuanto al fundador, que se desprende de los bienes para hacerlos objeto de liberalidad; en cuanto a la persona fundacional y al patronato que la representa, pues son meros servidores del designio fundacional; en fin, respecto de los beneficiarios, quienes en su indeterminación serán eventuales favorecidos, pero sin ostentar una potestad real efectiva”.

La caracterización de la fundación como masa patrimonial adscrita a un fin se encuentra presente en el concepto de fundación establecido por el artículo 2.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (*BOE* de 27 de diciembre), según el cual “son fundaciones las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”²⁴⁷.

Como señalan CARRANCHO HERRERO (1997) y LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006)²⁴⁸, en toda fundación pueden diferenciarse elementos esenciales y elementos accidentales. Los primeros son tres: la adscripción de un patrimonio a un fin, un interés general y la permanencia. Los accidentales son dos: la organización y la inscripción en el Registro.

No obstante, la configuración actual del patrimonio protegido difiere de la correspondiente a

²⁴⁶ *Vid.* LÓPEZ JACOISTE (1965), pág. 602.

²⁴⁷ Esta definición es similar a la contenida en el artículo 1.1 de la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (*BOE* de 25 de noviembre). Cabe señalar que, como afirma LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006), pág. 193, la Ley de Fundaciones no define patrimonio, sino que se limita a decir que el patrimonio de la fundación podrá estar constituido por toda clase de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica que integren la dotación, así como aquellos que adquiera la fundación con posterioridad a su constitución, se afecten o no a la dotación.

²⁴⁸ *Cfr.* CARRANCHO HERRERO (1997), págs. 46 y 47, y LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006), pág. 37.

las fundaciones en la personalidad jurídica²⁴⁹. Como expresamente señala la exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 “los bienes y derechos que forman este patrimonio, que no tiene personalidad jurídica propia, se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario, sometiéndolos a un régimen de administración y supervisión específico”²⁵⁰. Por su parte, el artículo 4 de la citada Ley 50/2002 establece que “las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones. La inscripción sólo podrá ser denegada cuando dicha escritura no se ajuste a las prescripciones de la ley. Sólo las entidades inscritas en el Registro al que se refiere el apartado anterior, podrán utilizar la denominación de «Fundación»”.

Esta diferencia aconseja el estudio del patrimonio protegido a la luz de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano²⁵¹. Como afirma BLANCH NOUGUÉS (2007)²⁵², “los romanos no conocieron ni el concepto mismo de persona, entendida como sujeto de derecho con capacidad jurídica, ni mucho menos el de persona jurídica”²⁵³. Sin embargo, ORESTANO (1958)²⁵⁴ propone

²⁴⁹ PASTOR ÁLVAREZ (2004) ha señalado que el patrimonio protegido “se aísla del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario quedando sometido a un régimen de administración y supervisión específico, aunque sin llegar a configurarse como una masa patrimonial separada y autónoma”. Por su parte, PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 8, precisa que “la Exposición de Motivos de la Ley refiere expresamente que los bienes y derechos que forman este patrimonio no tienen personalidad jurídica propia, señalando su art. 2.1 que su titularidad ha de atribuirse a la persona con discapacidad a cuyo favor se constituya. De esta forma se ha pretendido diferenciar entre este patrimonio constituido a los efectos de garantizar la satisfacción de las necesidades vitales del discapacitado, y aquellos otros supuestos en los que la adscripción de una masa patrimonial a un fin de interés general, como es el caso de las fundaciones, justifica la atribución de personalidad jurídica para garantizar el efectivo cumplimiento de la finalidad que preside su formación”.

²⁵⁰ LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), pág. 38, afirma que el patrimonio protegido “es un patrimonio separado, es decir, aislado del resto del patrimonio personal del discapacitado titular-beneficiario, pero ya advertimos, aunque se tratará con mayor profundidad más adelante, que esa separación patrimonial no deja de ser teórica, pues no le sustrae del principio de responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 del Código Civil”.

²⁵¹ Para un análisis detallado del régimen jurídico de las fundaciones en el Derecho Romano, véase BLANCH NOUGUÉS (2007).

²⁵² *Vid.* BLANCH NOUGUÉS (2007), págs. 19 y 20.

²⁵³ IGLESIAS SANTOS (1993), pág. 153, recuerda que Justiniano no afirma la personalidad jurídica de los patrimonios fundacionales pero sí otorga diversos privilegios a las disposiciones por las que se consagra el patrimonio a fines

analizar “las varias soluciones que dieron los romanos a aquellos problemas que hoy referimos a una situación que definimos como fundación. Así, las soluciones romanas que podemos individualizar podrán también ser completamente diversas de aquellas adoptadas hoy en día en tema de fundaciones. Y en esta investigación de soluciones particulares no debemos presuponer necesariamente su unificabilidad en una categoría general (persona jurídica-fundación)”. Para este propósito es recomendable el estudio del *Digesto*. Como afirma GARCÍA GARRIDO (1964)²⁵⁵, en el *Digesto* disponemos de un material inagotable de casos, de controversias y de principios jurídicos, como nunca ha existido otro igual.

STEIN (1999)²⁵⁶ destaca la labor llevada a cabo por los juristas, *iurisprudentes*, de la época clásica, como principales impulsores del proceso de configuración jurídica de las instituciones al resolver, con sus *responsa*, fundamentados en la prudencia y la equidad, los problemas que se planteaban entre ciudadanos en la vida ordinaria²⁵⁷. El análisis de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano permite dotar de coherencia el régimen normativo de una masa patrimonial sin personalidad jurídica vinculada a un fin, como es el patrimonio protegido²⁵⁸.

religiosos o de beneficencia. No obstante, BADENES GASSET (1977), págs. 17 y siguientes, cuando analiza las casas de caridad, las *piae causae* y las disposiciones a favor de los cautivos y de los pobres, hace referencia a la distinción entre la personalidad jurídica de las instituciones de caridad y la de sus administradores, ligados por la obligación de no disponer de los bienes más que a favor de las casas, si bien esta distinción no aparece nítida en todo momento.

²⁵⁴ Cfr. ORESTANO (1958), págs. 18 y 19.

²⁵⁵ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes.

²⁵⁶ Cfr. STEIN (1999), págs. 16 y siguientes.

²⁵⁷ Para un análisis del ensayo STEIN (1999), véase MOHINO MANRIQUE (2001).

²⁵⁸ FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, GARCÍA GARRIDO (2010), pág. 19, afirman que “el mejor laboratorio para el conocimiento y comprensión de una realidad política, jurídica y social concreta es la propia Historia. Conforme a la máxima «la Historia es maestra de la vida», formulada felizmente por Marco Tulio Cicerón en el siglo I a.C., entendemos que desde la contemplación del pasado, sobre todo de ciertas experiencias políticas de notable perfección, puede realizarse un intento de penetrar en el tiempo presente con el fin de conocerlo y mejorarlo, en un constante e inacabado proceso de perfeccionamiento”.

4.3.1.1. *Las fundaciones como precedente.*

Con carácter general, LE BRAS (1936)²⁵⁹ precisa que con el término fundación hacemos referencia en un sentido general a la afectación perpetua de fondos a un fin determinado.

BLANCH NOUGUÉS (2007)²⁶⁰ constata que “no existe en latín clásico un término equivalente a fundación ni tampoco las fuentes clásicas nos aportan la cuestión de la creación de un centro autónomo –dotado o no de subjetividad jurídica– de imputación de relaciones jurídicas por la afectación permanente de un patrimonio vinculado a un fin sino que, por el contrario, a los ojos de los juristas romanos sólo se planteó la utilización de diversos instrumentos jurídicos tales como son las donaciones *sub modo* en las fundaciones constituidas en vida del fundador, o bien el legado modal o el fideicomiso de herencia en las fundaciones realizadas por vía testamentaria, como medios para canalizar la voluntad de los particulares, mientras que muchas cuestiones jurídicas que se fueron presentando por la efectiva constitución de fundaciones privadas se resolvieron fundamentalmente a través de un Derecho Romano vulgar nacido de la práctica jurídica y no a partir de conceptos, categorías y soluciones casuísticas elaboradas por la jurisprudencia clásica”. No obstante, RICO PÉREZ (1982)²⁶¹ afirma que el término fundación es de origen latino ya que deriva del latín *fundatio* con raíz en el verbo *fundo* que significa fundar, en el sentido de poner las bases, los fundamentos, y que procede a su vez de *fundus*. BLANCH NOUGUÉS (2007)²⁶² añade que, consecuentemente, en los idiomas latinos se traduce por fundación (español), *fondation* (francés),

²⁵⁹ LE BRAS (1936), pág. 24, afirma que “*le mot fondation, dans son sens général, désigne l’affectation perpétuelle d’un fonds à un but déterminé*”, lo que implica una relación directa con la configuración propia del patrimonio protegido, diferenciándose en la duración, la cual será objeto de un análisis posterior.

²⁶⁰ *Vid.* BLANCH NOUGUÉS (2007), págs. 74 a 76.

²⁶¹ *Cfr.* RICO PÉREZ (1982), pág. 53.

²⁶² *Cfr.* BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 74.

fondazione (italiano), *fundação* (portugués), *fundació* (catalán) y *fundaxe* (gallego). Incluso en inglés el término equivalente *foundation* es de raíz latina, mientras que en alemán es *Stiftung*.

IGLESIAS SANTOS (1993)²⁶³, afirma que el concepto de fundación nace con el Cristianismo y su dedicación a la caridad, el cual conduce a que numerosas personas dediquen patrimonios enteros a la creación y sostenimiento de hospitales, asilos de huérfanos, hospicios de niños expósitos, de peregrinos, de indigentes y de ancianos. El fundador entregaba el capital a la Iglesia, con la carga de destinarlo a alguno de los fines piadosos o benéficos que se realizan mediante tales establecimientos²⁶⁴. Por su parte, FEENSTRA²⁶⁵ considera que el término *fundare* (*fonder*, *stiften*, *stichten*) se contempla por primera vez en relación con la creación (fundación) de monasterios en diversos documentos medievales “para indicar la constitución de un patrimonio distinto al lado del acto material de construir un edificio”²⁶⁶. Añade que “estos términos no se encuentran en todos los documentos pero se puede decir que asistimos al nacimiento de un término especial para describir lo que hoy llamamos fundación. Conviene aún precisar que el primer empleo de la palabra *fundare* parece poder constatarse a propósito de los monasterios²⁶⁷. Sólo más tarde se encuentra empleado específicamente a propósito de hospitales y de otras obras caritativas”.

²⁶³ Cfr. IGLESIAS SANTOS (1993), pág. 153.

²⁶⁴ Para un análisis pormenorizado de las fundaciones en Derecho Romano, realizando una especial referencia a las *piae causae* del derecho postclásico y justiniano, véase BLANCH NOUGUÉS (2007), págs. 171 a 259.

²⁶⁵ FEENSTRA (1956a), págs. 440 a 441, afirma que “certains actes médiévaux nous montrent précisément l'emploi de ce mot *fundare* (“*fonder*”, “*stiften*”, “*stichten*”) pour indiquer la constitution d'un patrimoine distinct à côté de l'acte matériel de construire un bâtiment”. Véase también FEENSTRA (1956b), pág. 252.

²⁶⁶ Como afirma, STRACMANS (1955), págs. 31 y siguientes, pueden encontrarse precedentes de las fundaciones en el antiguo Oriente. También pueden encontrarse dentro de la tradición helenística. En este sentido, HUERTA HUERTA (1992), pág. 1310, cita como ejemplo la Academia de Platón, la cual se fundó en terrenos que el ateniense Cimón había donado para el uso público.

²⁶⁷ Cita en este aspecto a MAYER (1931), pág. 191.

BRUCK²⁶⁸ señala que en las inscripciones latinas no aparece el término fundación. En su lugar, se encuentra el verbo *legare* o *dare* seguido de la conjunción *ut* o de las preposiciones *in* o *ad*. No obstante, LE BRAS (1936)²⁶⁹ estudia esta materia y concluye que cuatro inscripciones del siglo I indican la afectación de los fondos por la conjunción *ut* que expresa vigorosamente la finalidad. Ciertas inscripciones fechadas en la mitad del siglo II no se limitan sin embargo a una fórmula general. Un sustantivo designa en ellas la afectación: *condicio*²⁷⁰. Y esta palabra tiende a tener un significado técnico en las fundaciones. Juliano, D.39,5,2,7 (*Iulianus libro 60 digestorum*²⁷¹)²⁷², la emplea y después de él Scaevola, D.33,1,21,2 (*Scaevola libro 22 digestorum*)²⁷³ y D.34,1,18,1 (*Scaevola libro 20 digestorum*)²⁷⁴; Papiniano, D.35,1,71 (*Papinianus libro 17 quaestionum*)²⁷⁵, y

²⁶⁸ Cfr. BRUCK (1948), pág. 8 y BRUCK (1949), pág. 19, donde precisa respecto a este hecho que es “*surprisingly enough, because, as a rule, when a word is not found in a language, the thing itself is unknown. But, as we have seen, the Hellenistic-Roman world was abundant in these foundations*”. La evolución del concepto y régimen jurídico de las fundaciones, análoga a la propia del término que las identifica, permite considerarlas como modelo para la configuración del régimen jurídico de una nueva institución como es el patrimonio protegido.

²⁶⁹ Cfr. LE BRAS (1936), pág. 40. Con relación a la duración, manifiesta que “*l’affectation soit perpétuelle, c’est-à-dire sans limitation de durée*”, acercando la duración de la fundación al plazo por el cual se constituye el patrimonio protegido en mayor medida que la citada afirmación contenida en LE BRAS (1936), pág. 24.

²⁷⁰ Sobre dicho término, véase PERNICE (1892), págs. 26 y siguientes.

²⁷¹ Sobre las inscripciones del Digesto en sus manuscritos, véase REINOSO BARBERO (2008b) y MARTÍN MINGUIJÓN (2012).

²⁷² *Titio [tertio] decem donavi ea condicione, ut inde Stichum sibi emeret: quaero, cum homo antequam emeretur mortuus sit, an aliqua actione decem recipiam. Respondit [respondi]: facti magis quam iuris quaestio est: nam si decem titio in hoc dedi, ut Stichum emeret, aliter non daturus, mortuo Sticho condicione repetam: si vero alias quoque donaturus titio decem, quia interim Stichum emere proposuerat, dixerim in hoc me dare, ut Stichum emeret, causa magis donationis quam condicio dandae pecuniae existimari debet et mortuo Sticho pecunia apud titium remanebit.*

²⁷³ *Filium ex dodrante, uxorem ex quadrante instituit heredes et filii fidei commisit, ut novercae restitueret hereditatem: ab ea autem petit, ut infirmitatem filii commendatam haberet eique menstruos aureos denos praestaret, donec ad vicesimum quintum annum aetatis pervenerit, cum autem implesset eam aetatem, partem dimidiam hereditatis ei restitueret. Filius deducta dodrantis parte quarta, ex qua institutus erat, novercae hereditatem restituit et postea implevit vicesimum quintum annum aetatis. Quaesitum est, cum noverca universae hereditatis haberet dodrantem semunciam et sicilicum, an eius partem dimidiam privigno suo restitueret. Respondit secundum ea quae proponerentur tantum restituendum, quantum cum eo, quod Falcidiae nomine filius deduxisset, semissem faceret. Idem quaesit, an, quod infirmitati filii pater consulere voluerit, fructus quoque medii temporis noverca ei restituere deberet. Respondit secundum ea quae proponerentur debere.*

²⁷⁴ *Manumissis testamento cibaria annua, si cum matre morabuntur, per fideicommissum dedit: mater filio triennio supervixit neque cibaria neque vestiaria eis praestitit, cum in petitione fideicommissi liberti cessarent: sed et filia*

Modestino, D.40,4,44 (*Modestinus libro decimo responsorum*)²⁷⁶ y D.50,12,10 (*Modestinus libro primo responsorum*)²⁷⁷, y entró en el lenguaje común. Pero la conjunción *ut*, la preposición *in*, *ad* y

posteaquam matri heres exstitit, quoad vixit annis quattuordecim interpellata de isdem solvendis non est. Quaesitum est, an post mortem filiae a novissimo herede petere possint et tam praeteriti temporis quam futuri id, quod cibarium nomine et vestiarii relictum est. Respondit, si condicio exstisset, nihil proponi, cur non possent.

²⁷⁵ *Pr. Titio centum ita, ut fundum emat, legata sunt: non esse cogendum Titium cavere Sextus Caecilius existimat, quoniam ad ipsum dumtaxat emolumentum legati rediret. Sed si filio fratri alumno minus industrio prospectum esse voluit, interesse heredis credendum est atque ideo cautionem interponendam, ut et fundus comparetur ac postea non alienaretur. 1. Titio centum relicta sunt ita, ut Maeviam uxorem quae vidua est ducat: condicio non remittetur et ideo nec cautio remittenda est. Huic sententiae non refragatur, quod, si quis pecuniam promittat, si Maeviam uxorem non ducat, praetor actionem denegat: aliud est enim eligendi matrimonii poenae metu libertatem auferri, aliud ad testamentum certa lege invitari. 2. Titio centum relicta sunt ita, ut a monumento meo non recedat vel uti in illa civitate domicilium habeat. Potest dici non esse locum cautioni, per quam ius libertatis infringitur. Sed in defuncti libertis alio iure utimur. 3. "Titio genero meo heres meus dotis Seiae filiae meae nomine centum dato". Legati quidem emolumentum ad Seiam, quae dotem habere incipit, pertinebit, sed quia non tantum mulieri, sed Titio quoque, cui pecuniam legavit, consultum videtur, prope est, ut ipse legatarius intellegatur et legatum petere debeat. Si post divortium genero pecuniam heres solverit, aequae liberabitur, quoniam in dotem solutio convertitur. Constante autem matrimonio etiam prohibente muliere Titio recte solvetur: hoc enim et mulieris interest, ut incipiat esse dotata. Nam et si quis ipsam quoque petitionem habere responderit eaque pecuniam petat neque dotis fieri velit, non dubie doli summovebitur exceptio. Ante nuptias vero Titio vel muliere defunctis legatum apud heredem manet. Quod si nolit eam uxorem ducere, causa legati, quod ad mulieris personam attinet, satisfactum intellegatur, sed Titio legatum petenti nocebit exceptio doli. Sabinus autem existimabat nupta muliere Titio sine cautione legatum deberi, quoniam pecunia dotis efficeretur: sed cum ante nuptias, quia purum legatum est, peti potest, cautio "mulieri pecuniam reddi" necessaria erit. Quod si maritus vitio suo causa ceciderit neque solvendo sit, numquid adversus heredem mulieri, quae nihil deliquit, succurri debeat ob eam pecuniam, quae doti fuerat destinata? Sed quoniam ambo legati petitionem habuerunt, salvam habebit, non soluta pecunia viro, mulier actionem.*

²⁷⁶ *Maevia decedens servis suis nomine Sacco et Eutythiae et Irenae sub condicione libertatem reliquit his verbis: "Saccus servus meus et Eutythia et Irene ancillae meae omnes sub hac condicione liberi sunt, ut monumento meo alternis mensibus lucernam accendant et sollempnia mortis peragant": quaero, cum adsiduo monumento Maeviae Saccus et Eutythia et Irene non adsint, an liberi esse possunt. Modestinus respondit neque contextum verborum totius scripturae neque mentem testatricis eam esse, ut libertas sub condicione suspensa sit, cum liberos eos monumento adesse voluit: officio tamen iudicis eos esse compellendos testatricis iussioni parere.*

²⁷⁷ *Septicia certamen patriae suae pollicendo sub hac condicione pollicita est, uti sors apud eam remaneat et ipsa usuras semissales ad praemia certantium resolvat, in haec verba: "Filotimoumai kai kavierw agwna tetraetyrikon apo muriadwn triwn, to tou kefalaïou auty katexousa argurion kai asfalizomeny para tois dekaprwtois acioxrews epi tw telein me ton ec evous triwn muriadwn tokon, agwnovetountos kai prokavezomenou tou andros mou, ep' auvis de twn ec emou gennyvysomenwn tekwn. xwrysei de ho tokos eis ta avla twn vumelikwn, kavws an ef' hekastou avlymatos hy bouly horisy" [id est: Polliceor et dedico certamen quarto quoque anno celebrandum de denarium triginta milibus, sortem ipsa retinens cautione idonea decem primis exhibita solutum iri ex more triginta milium usuras, ludos edente iisque praesidente viro meo, posthac autem liberis ex me nascituris. Procedent autem usurae in praemia artificum sic ut de unoquoque spectaculo ordo statuet.]. Quaero, an possunt iniuriam pati filii septiciae, quo minus ipsi praesiderent certamini secundum verba condicionemque pollicitationis. Herennius Modestinus respondit, quo casu certaminis editio licita est, formam pollicitationi datam servandam esse.*

la preposición relativa *ex quorum usuris* son empleadas más frecuentemente. Según el Código o el Digesto, la afectación es designada por *lex*. Pero el término técnico en la Compilación es *modus*. Ahora bien, se admite comúnmente que se trata de una invención de los comisarios justinianos o de sus modelos postclásicos.

Tanto el patrimonio protegido como las fundaciones tratan de garantizar que la masa patrimonial se dedique a la consecución de un fin determinado²⁷⁸. Esta preocupación queda reflejada en la citada Ley 41/2003 de manera reiterada, tanto en la configuración del patrimonio protegido como en su régimen de administración.

El artículo 5 de la citada Ley 41/2003 precisa que la administración del patrimonio protegido se realizará de acuerdo a lo establecido en el documento público de constitución. De manera similar, el artículo 19.2 de la citada Ley 50/2002 establece que la administración de la fundación se realizará en la forma establecida en los estatutos y en la citada ley. Estos documentos deben determinar las reglas básicas para la aplicación de los recursos y la administración de la masa patrimonial, no pudiendo contravenir lo dispuesto en la ley, so pretexto de nulidad.

La misma preocupación por garantizar que la masa patrimonial se dedicara a la consecución del fin establecido existía en las fundaciones funerarias romanas²⁷⁹, conjunto de elementos

²⁷⁸ En materia de garantías para el cumplimiento de una obligación resulta provechoso el análisis de los pactos en el contrato de compraventa en interés del vendedor. Sobre esta materia, MOHINO MANRIQUE (2006), pág. 51, afirma que “fue necesario configurar distintos sistemas de crédito que pudiesen proporcionar al vendedor la seguridad del cobro íntegro del precio pactado que se había dejado aplazado y que, por tanto, se había diferido en el tiempo. Estos sistemas de crédito fueron concebidos y arbitrados por los juristas romanos, fundamentalmente, en torno a dos modalidades de pactos. En la primera, la garantía a favor del vendedor quedaba constituida a través del pacto de reserva de dominio del bien vendido. En la segunda, la garantía del vendedor se trataba de asegurar a través de la constitución de un derecho real de garantía”. Para un estudio de la aportación de un bien con reserva de dominio o prohibición de disponer a un patrimonio protegido, véase FERNÁNDEZ GALLARDO (2007).

²⁷⁹ AMELOTI (1996), págs. 176 y 177, menciona como ejemplo de incumplimiento la lápida de la tumba de Iunia Libertas, posiblemente una antigua esclava manumitida fallecida a principios del siglo II d.C., en la que se recoge la

patrimoniales, sobre todo de naturaleza inmueble, que quedaban afectados por voluntad del fundador al mantenimiento del sepulcro y a la realización por parte de los herederos o fiduciarios del difunto de los *sacra familiaria*, es decir, de los ritos propios de la religión familiar²⁸⁰. Para garantizar esta afección, el patrimonio quedaba excluido del comercio por voluntad del testador para quedar afecto a perpetuidad al cumplimiento de los fines funerarios²⁸¹. La identificación de la masa patrimonial en las fundaciones funerarias del Antiguo Egipto se realizaba en un documento de constitución inscrito en un registro público que le otorgaba reconocimiento legal²⁸². Esta identificación también se realizaba en los documentos de constitución de las fundaciones funerarias romanas²⁸³ y el incumplimiento de las disposiciones llevaba aparejada una serie de penas²⁸⁴.

constitución de una fundación funeraria para cuidar de su tumba y conservar así su memoria. Esta lápida fue a parar sólo cincuenta años después a cubrir un hueco en el suelo de una bodega en el puerto de Ostia, donde fue descubierta gracias a unas excavaciones arqueológicas. CASTAÑEDA MUÑOZ, OLMEDO (1999), pág. 28, señalan el derecho sepulcral como antecedente de las fundaciones, destacando que “el problema que se planteaba era lograr la permanencia de sus bienes, dado que los llamados a heredar podían tener intenciones distintas a las del difunto, sobre todo teniendo en cuenta que los bienes eran transmisibles y no tenían unidad en el mundo jurídico”. Por su parte, GARCÍA VALDECASAS (1928), pág. 79, considera posible que, en materia de derecho de sepulcro, la jurisprudencia clásica “se informase en el principio de cumplir en lo posible la voluntad del fundador”.

²⁸⁰ No obstante, como señala BRUCK (1949), pág. 2, “*the foundations, and especially the foundations for the deceased are not specifically Roman institution, they belong within the framework of evolution of the entire culture of antiquity*”. La especial atención dedicada a los antecedentes propios del Derecho Romano se realiza debido a su condición de fundamento del sistema jurídico actual y a las especiales aportaciones que puede realizar para la configuración del régimen jurídico del patrimonio protegido.

²⁸¹ Cfr. BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 79. Como precisa LE BRAS (1936), pág. 28, “*la fonction principale des fondations est d’ordre religieux*”, lo que resalta la importancia del análisis de los antecedentes de las fundaciones funerarias.

²⁸² Cfr. PIRENNE (1955), págs. 19 y siguientes. Como señalan CARRANCHO HERRERO (1997), págs. 46 y 47, y LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006), pág. 37, en la actualidad la inscripción en el Registro constituye un elemento accidental de las fundaciones.

²⁸³ Como señala BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 82, “estamos ante una materia que no fue tratada especialmente por la jurisprudencia clásica sino ordenada en la experiencia jurídica romana por la práctica social y configurada por un Derecho Romano vulgar nacido de las soluciones dadas por abogados y *tabelliones* (notarios) al constituirse las respectivas fundaciones siguiendo unos modelos establecidos y de acuerdo con la voluntad del fundador”. BRUCK (1948), págs. 12 y siguientes, recoge varios ejemplos de fundaciones funerarias configuradas por un Derecho Romano que se puede calificar como vulgar.

²⁸⁴ El llamado “testamento del Lingón” contiene un testamento o codicilo testamentario galo-romano que data, según la doctrina mayoritaria, de fines del siglo I d.C. o principios del siglo II d.C. y en el que se recoge una fundación funeraria realizada por un ciudadano galo-romano perteneciente o vinculado a la llamada tribu de los Lingones. BRUCK (1949), pág. 27, en su análisis de este testamento destaca que “*the first heir assumes the obligation to rule in*

FERRARA (2006)²⁸⁵ precisa que las fundaciones revestían la forma de fundaciones fiduciarias, siendo disposiciones realizadas a favor de un municipio o un colegio con la carga de ejecutar la voluntad del fundador. Esta voluntad trataba de garantizarse mediante el establecimiento de sanciones en caso de incumplimiento pero una de las ventajas que presentaba este sistema era que la disposición se dirigía a la *universitas*, ente de duración indefinida.

La preocupación por garantizar que el patrimonio se destine a la consecución del fin establecido se encuentra presente también en las fundaciones exclusivamente benéficas que surgieron en Roma a partir del siglo primero de nuestra era destinadas a proporcionar sustento a niños de familias pobres²⁸⁶. BLANCH NOUGUÉS (2007)²⁸⁷ cita como ejemplo de fundación alimentaria privada la realizada en la época de Adriano por Plinio el joven²⁸⁸, el cual constituyó una fundación a favor de niños y niñas *ingenui* para lo cual vendió ficticiamente y a través de una *mancipatio* transmitió la propiedad de un fundo²⁸⁹, cuyo valor era de 500.000 sestercios, al

his last will that the second and likewise each following heir in their testaments impose the obligation of the cult by a new multa". REMESAL RODRÍGUEZ (1995), pág. 117, en el estudio de este manuscrito, señala que los *curatores memoriae* "disponían de poder coercitivo para exigir el pago de las cuotas (que debían pagar tanto los libertos como el heredero principal), esto significa, en nuestra opinión, que podían entablar un pleito ante los magistrados de la ciudad de los Lingones. Si el incumplimiento era por parte del heredero principal, éste debía pagar la multa establecida de cien mil sestercios". Este mecanismo de sanciones presenta semejanzas con el régimen de regularización del artículo 54.5 de la citada Ley 35/2006.

²⁸⁵ Cfr. FERRARA (2006), pág. 27, resalta que "el Derecho Romano conoce solamente las corporaciones, no las instituciones, como personas jurídicas". Este comentario debe ser matizado con la consideración que del término personas jurídicas realiza este autor, como anteriormente se ha precisado. Por este motivo, el análisis de estos antecedentes clásicos resulta de gran utilidad para la configuración del régimen jurídico del patrimonio protegido.

²⁸⁶ Para un análisis de las fundaciones alimentarias privadas en época del Principado, véase MAGIONCALDA (1995).

²⁸⁷ Cfr. BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 103.

²⁸⁸ Esta misma fundación es también citada por BRUCK (1949), pág. 3, como el siguiente ejemplo más antiguo después de afirmar que "*the earliest example is the well known foundation of Helvius Basila from Atina in Lucania*".

²⁸⁹ Aunque Gai.2,7 hace referencia a la propiedad del César o del pueblo romano sobre el suelo provincial, esta referencia no cabría entenderla como dominio privado sino, posiblemente, como un fundamento de la potestad de gravamen y la posibilidad de establecer tributos.

municipium de *Novum Comum*, el cual, después de haberlo gravado con una renta (*vectigal*²⁹⁰) del 6% del precio de compra se lo restituyó de nuevo a Plinio en calidad de concesionario (titular de un *ius in agro vectigali*). El fundo quedó así gravado a perpetuidad destinándose el *vectigal* (30.000 sestercios anuales) a gastos de manutención a favor de niños y niñas *ingenui* de la ciudad. Plinio nos dice que éste era el único sistema seguro para efectuar una liberalidad ante “la indolencia y falta de escrúpulos de los administradores municipales y de sus herederos” ya que entendía que si se optase por entregar una cantidad al municipio era de temer que los decuriones lo dilapidasen y si se realizase una donación de fincas al mismo con la carga modal de destinar parte de sus rentas a la alimentación de niños y niñas necesitados podría ocurrir que dichas fincas no fuesen cuidadas y explotadas diligentemente para obtener los rendimientos debidos para los fines propuestos (*ut publici negligentur*). Por otra parte, se añadía la ventaja de que las fincas gravadas podían seguir interesando aún a posibles futuros compradores puesto que las rentas eran bajas.

Como señala BRUCK (1948)²⁹¹, el problema básico de las fundaciones es el determinar cómo puede el fundador garantizar su perpetuidad o al menos la perduración de la fundación a lo largo de un periodo razonable de tiempo.

²⁹⁰ Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2009), pág. 190, el término *vectigal* se utiliza con significados diferentes, si bien todos ellos están conexiónados por la idea de la renta o tributo obtenido por una institución pública. Etimológicamente, *vectigal* derivaría de *vehere*, en el sentido de llevar, transportar, acarrear o conducir, por lo que su denominación quizás obedeciese a la idea de gravar de las labores propias de la actividad agrícola y ganadera desarrolladas en el *ager publicus*, como es el caso en el supuesto planteado. Es probable, asimismo, que en su utilización primigenia, con el vocablo *vectigal*, se hiciese referencia al tributo o gravamen que, con la finalidad de contribuir a las cargas de la Administración Pública, estaban obligados abonar los concesionarios de bienes públicos.

²⁹¹ Cfr. BRUCK (1948), págs. 10 y 11. Como señala BRUCK (1949), pág. 9, en el caso de las fundaciones funerarias una de las razones puede ser que “*the sceptic may be careless in the performance of the cult for his ancestors*”. Esta preocupación refuerza la consideración de que la administración del patrimonio protegido debe recaer en el titular-beneficiario o en su entorno familiar.

BLANCH NOUGUÉS (2007)²⁹² considera que “los medios existentes en Grecia y Roma²⁹³ no dejaron de ser imperfectos ya que, en definitiva, el fundador se había de basar en la *fiducia* del municipio, colegio o particulares (libertos o descendientes del benefactor)²⁹⁴ en quienes se confiaba la propiedad fiduciaria y la administración de la fundación con el *modus* de destinar el patrimonio fundacional para la consecución de los fines propuestos por el fundador”. En el caso de las fundaciones griegas, LAUM (1914)²⁹⁵ señala las cláusulas por las que el propio fundador aseguraba la fundación mediante la constitución de una hipoteca sobre una finca que transmitía *mortis causa* con dicha carga a los herederos fiduciarios para que, en caso de que no cumplan el encargo, los beneficiarios de la fundación pudieran hacer efectiva la hipoteca. DE VISSCHER (1953)²⁹⁶ analiza el caso de las fundaciones funerarias romanas en las que, en caso de incumplimiento de los ritos funerarios por parte de las personas obligadas, el fundador solía disponer en el negocio constitutivo de la fundación penas pecuniarias exigibles por el Fisco, la ciudad o el colegio a cuyo favor se imponía dicha pena. Como señala LE BRAS (1936)²⁹⁷, en las fundaciones creadas en vida a favor de

²⁹² Vid. BLANCH NOUGUÉS (2007), págs. 113 a 115.

²⁹³ Como precisa BRUCK (1949), pág. 3, “*the Greek foundations for the dead appear early in the Hellenistic epoch, i.e. at the beginning of the 3rd century before Christ. The Roman foundations only came into existence about four centuries later*”. La importancia de los antecedentes griegos es indudable debido a su influencia en la configuración de la casuística romana.

²⁹⁴ BRUCK (1949), pág. 10, precisa que “*in by far the majority of the cases the cult is conveyed to corporations, but also to natural persons who are trusted, particularly to freedmen*”. Esta problemática se encuentra presente también en el régimen jurídico del patrimonio protegido, en el cual los aportantes deben confiar en el recto criterio del administrador, incurriendo en un supuesto de regularización en caso de uso diferente a la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

²⁹⁵ Cfr. LAUM (1914), págs. 168 y siguientes.

²⁹⁶ Cfr. DE VISSCHER (1953), pág. 182.

²⁹⁷ Cfr. LE BRAS (1936), pág. 43. En este ejemplo también se establece una salvaguarda para garantizar el cumplimiento del fin puesto que, como afirma LE BRAS, “*si l’ordo de Gabies venait à oublier ou modifier la promesse, le capital serait transféré au munícipe de Tusculum*”. La existencia de cláusulas penalizadoras en caso de incumplimiento es una constante que debe ser tenida en cuenta cuando se regula el régimen de disposiciones del patrimonio protegido, el cual presenta en la actualidad una penalización al aportante en caso de incumplimiento por parte del administrador del patrimonio protegido. Esta diversidad de sujetos permite cuestionar el efecto disuasorio de esta penalización.

ciudades o colegios mediante la entrega de dinero o la transmisión de la propiedad de fincas tenía lugar una especie de *stipulatio* entre el benefactor y la entidad aceptante por lo que ésta asumía la obligación y consiguiente responsabilidad de cumplir el encargo fiduciario recibido. Al ser fundaciones en vida, el cumplimiento podía ser controlado por el fundador pero éste solía incluir cláusulas en el negocio fundacional por las que se intentaba asegurar el cumplimiento del encargo por parte de la entidad fiduciaria como refuerzo a la exigibilidad del *modus* por el juez de la *cognitio extra ordinem* a petición de parte interesada²⁹⁸. Además de estas cláusulas, existió una verdadera intervención pública en las garantías para el cumplimiento de los fines de la fundación²⁹⁹. En este sentido, MROZEK (1987) supone que las fundaciones benéficas constituidas en Italia a favor de los ciudadanos de un municipio estarían sujetas a control por parte de unos magistrados municipales, *curatores kalendarii*, encargados de la administración de los fondos públicos, sin perjuicio de la posible intervención de otros magistrados como los gobernadores provinciales e incluso el emperador, al que podían dirigirse los interesados en el cumplimiento del encargo.

El objetivo de garantizar que los bienes y derechos se destinen al fin establecido es compartido por el patrimonio protegido y las fundaciones. El análisis de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano permite observar soluciones a esta cuestión sin utilizar el concepto de persona jurídica para la masa patrimonial³⁰⁰.

²⁹⁸ Como señala BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 117, el Derecho Romano no configuró una acción judicial específica a favor de los beneficiarios de la fundación para exigir el cumplimiento del encargo fundacional. Con la codificación del Edicto Perpetuo en el año 130 d.C. los pretores pierden su tradicional función creadora del *ius honorarium* a través del *ius edicendi*. De ahí la necesidad de que los fundadores tuviesen que prever en los negocios fundacionales cláusulas penales, las cuales revistieron diversas formas, con la finalidad de que los fiduciarios no dejaran de cumplir el encargo.

²⁹⁹ No obstante, como señala FERRARA (2006), pág. 28, “subsistía siempre la incertidumbre de la ejecución de la carga y no parece haber sido remedio suficiente la vigilancia ejercida por el Estado mediante el *curator reipublicae*”. Esta constatación resulta clarificadora para el diseño del sistema de control de las disposiciones en el patrimonio protegido, el cual no debería circunscribirse únicamente al ámbito propio del Ministerio Fiscal.

³⁰⁰ Las ventajas de desarrollar una nueva institución a la luz de los antecedentes clásicos son constatadas por FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2007b), quien afirma que “se hace necesario construir con sólidos elementos que

4.3.1.2. *Autonomía respecto a las fundaciones.*

Si bien el régimen jurídico del patrimonio protegido coincide con el de las fundaciones en que ambos regulan una masa patrimonial vinculada a un fin, existen diferencias entre las que podemos destacar tres: la personalidad jurídica, la duración y los beneficiarios. Por este motivo, los mecanismos para garantizar que la masa patrimonial se dedique a la consecución del fin establecido deben adaptarse a la realidad de cada uno de los institutos jurídicos.

4.3.1.2.1. Personalidad jurídica.

En primer lugar, como señala PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005)³⁰¹, “nos encontramos ante una masa patrimonial carente de personalidad jurídica, estableciéndose de esta forma su separación respecto a aquellas otras masas patrimoniales a las que la Ley dota de personalidad al adscribirse por su titular a un fin de interés público o general como son las fundaciones”. Esta diferencia afecta de forma decisiva al mecanismo de toma de decisiones sobre la gestión patrimonial y a los consiguientes riesgos que éste origina. Por este motivo, resulta de especial interés el análisis de las soluciones formuladas por los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano para garantizar que el patrimonio se destine al fin establecido.

El desarrollo histórico de la teoría de las personas jurídicas ha sido analizado en profundidad

pueden encontrarse en el pasado común tanto del Derecho Romano como del *ius commune* medieval y moderno. Sólo hace falta adaptarlos a las nuevas realidades del tiempo presente. Así, los materiales de construcción serán firmes porque han sido acrisolados, contrastados y consolidados por el tiempo”.

³⁰¹ Vid. PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 5.

por FERRARA (2006)³⁰². Este autor resalta la importancia del análisis histórico de este concepto dado que la moderna teoría de las personas jurídicas es el resultado de tres factores: el Derecho Romano, el Derecho Germánico y el Derecho Canónico. A continuación será objeto de estudio el componente propio del Derecho Romano por su especial relevancia para el presente análisis teleológico del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido.

Como afirma FERRARA (2006)³⁰³, “el Derecho Romano antiguo ignora el concepto de persona jurídica”. Si bien existían determinados entes como el Estado³⁰⁴ que eran sujetos de una potestad jurídica, no eran sujetos privados. El *ius privatum* se agota exclusivamente en los individuos, como *ius singulorum*. El concepto de sujeto de Derecho, de persona, se aplica únicamente a las personas privadas. El *populus* se incardina en el *ius publicum*, radicalmente contrapuesto. El *ius publicum* comprende también al Estado en sus relaciones patrimoniales, otorgándole siempre un carácter soberano. El Derecho estatutal es un Derecho objetivo, complejo de normas en que el *populus* o sus representantes ejercen soberanía³⁰⁵. Esta contraposición originaria no es acorde a la actual configuración de la persona jurídica. Por este motivo no puede hablarse de una personalidad jurídica del Estado en Roma. El Estado existía investido de una

³⁰² Cfr. FERRARA (2006), págs. 15 a 91.

³⁰³ Vid. FERRARA (2006), pág. 16. Este hecho resulta también apreciado por BRUCK (1949), pág. 18, al afirmar que “*what to the modern jurist appears to be the perfect legal mechanism of the foundations, namely the juristic personality of the foundations, was not familiar to the classic Roman jurists, as it is well known*”. Es por este motivo por lo que el análisis de los antecedentes propios del Derecho Romano resulta de gran interés para la configuración del régimen jurídico de un patrimonio sin personalidad jurídica adscrito a un fin, como es el patrimonio protegido.

³⁰⁴ FERRARA (2006), pág. 19, siguiendo a MOMMSEN (1904), pág. 44, considera que existen también colectividades que podrían sugerir la existencia de personas jurídicas. No obstante, estas colectividades deben considerarse como partes u órganos del Estado que llegan a ser autónomas. Esto puede predicarse de los colegios sacros, colegios de pontífices, de sacerdotes y de feciales, entre otros. GIERKE (1881), pág. 69, también considera que las colectividades formaban unidades que eran partes separadas o derivadas del único originario y soberano sujeto de todos los derechos públicos, el Estado. Por su parte, CASTAÑEDA MUÑOZ, OLMEDO (1999), pág. 28, “en la época clásica no existían patrimonios dotados de autonomía jurídica que permitieran sentar el precedente de la moderna fundación. La institución más parecida en esta época eran las Cajas Imperiales, creadas para la distribución de alimentos, pero sin la autonomía de la capacidad de obrar”.

³⁰⁵ Cfr. GIERKE (1881), pág. 50.

subjetividad pública que le permitía obrar libremente para la consecución de sus fines pero era único en su especie y estaba por encima y fuera del Derecho privado. RIVIER (1863)³⁰⁶ precisa que el concepto de personalidad del Estado en el comercio privado era completamente extraño al sentido jurídico de la República. No se separaba al Estado como soberano y legislador del Estado como sujeto activo o pasivo de derechos patrimoniales. FERRARA (2006)³⁰⁷ concluye que “el Estado, aún en sus relaciones patrimoniales, no descendía al nivel de los demás individuos, siendo coordinado o parificado con ellos, sino que permanecía siempre soberano” y cita a SOHM³⁰⁸, quien afirma que el *populus romanus* era demasiado grande para que, semejado a una persona privada, pudiese utilizar las formas de Derecho privado. Por este motivo, el Estado no era persona jurídica.

De acuerdo con FERRARA (2006)³⁰⁹, el concepto de persona jurídica se desarrolla durante el Imperio y da ocasión para la constitución de los *municipia*³¹⁰. Las ciudades itálicas conquistadas que se integraban dentro de la órbita de Roma y se les otorgaba estatutos y una cierta autonomía. Roma anulaba su existencia política pero les dejaba capacidad privada que les permitía participar en el Derecho privado. Puede verse como, en virtud de esta posición jurídica híbrida, los municipios que habían perdido su primitiva soberanía y quedaban reducidos a miembros autónomos de otro ente, eran sometidos a las reglas del *ius singulorum*. Por lo tanto, podían ser demandados mediante un procedimiento civil y, en suma, tratados como ciudadanos. Junto a las personas físicas se dibujan

³⁰⁶ Cfr. RIVIER (1863), pág. 19.

³⁰⁷ Vid. FERRARA (2006), pág. 19.

³⁰⁸ Véase también GIRARD (1906), pág. 234.

³⁰⁹ Cfr. FERRARA (2006), pág. 22.

³¹⁰ Como señala BRUCK (1949), pág. 30, “according to the antique concept the city was not an abstract organism; rather it consisted in the sum of its citizens”. Esta evolución relacionada con el concepto de persona jurídica en el Derecho Romano puede ser tomada en consideración para garantizar la autonomía del patrimonio protegido dentro del ordenamiento, contribuyendo a la configuración de su régimen jurídico.

estos otros entes³¹¹ y comienza la elaboración de los jurisprudencias. La capacidad jurídica se manifiesta en dos características esenciales: la posibilidad de tener un patrimonio propio, *arcam communem*, y la representación en juicio, *actorem vel syndicum*.

Introducido este sistema propio de los *municipia*, se difunde rápidamente y se aplica a otros entes colectivos. Los colegios se constituyen corporativamente siguiendo este ejemplo y adquieren con ellos la capacidad privada³¹². Esta analogía entre los *municipia* y los *collegia* se extiende hasta un gran número de particulares. De manera similar al municipio, el colegio se reúne bajo la protección de la divinidad, tiene un estatuto propio, una *lex collegii*, correspondiente a la *lex municipalis*, hay un *ordo decurionum* que hace frente al senado de los decuriones de la ciudad, el colegio dicta decretos, nombra patronos, llama *curia* a su local de asambleas, tiene su defensor y otorga a sus empleados títulos como *magister*, *curator*, *quaestor* y *tribunus aedilis*³¹³. Sobre el ejemplo del municipio, las asociaciones lícitas son reconocidas capaces patrimonialmente en el Derecho privado. De acuerdo con FERRARA (2006)³¹⁴, esta capacidad fue considerada como algo intrínseco a la existencia del cuerpo público; el reconocimiento se referiría sólo a la existencia del ente, mientras que la capacidad jurídica sería una consecuencia que se produciría espontáneamente. No puede hablarse en Derecho Romano, como se hace en los sistemas modernos, de una concesión de la personalidad³¹⁵, sino que la personalidad era dada por la existencia del ente. En este sentido se

³¹¹ Cfr. SAVIGNY (1840), pág. 87; KUNTZE (1880), págs. 166 y siguientes; LIEBENAM (1890), págs. 66 y siguientes; SOHM (1905), pág. 190.

³¹² BRUCK (1949), pág. 23, comparte este planteamiento al afirmar que “*in dealing with the legal forms of the dependent foundation in Roman law, only gifts to juristic personalities which are already existing, i.e. municipia and collegia, are considered foundations in this sense*”. Si bien el término persona jurídica no puede asemejarse al actual concepto, su autonomía dentro del Derecho privado sirve de ejemplo para la configuración del régimen jurídico del patrimonio protegido con patrimonio sin personalidad jurídica adscrito a un fin, el cual goza también de cierta autonomía.

³¹³ Cfr. LIEBENAM (1890), pág. 178, y PERNICE (1892), pág. 292.

³¹⁴ Cfr. FERRARA (2006), pág. 23.

³¹⁵ Como establece el artículo 4.1 de la citada Ley 50/2002, según el cual “las fundaciones tendrán personalidad

pronuncia D.3,4,1,1 (*Gaius libro tertio ad edictum provinciale*)³¹⁶.

Finalmente, este proceso iniciado en los *municipia* y extendido a los *collegia*, termina por aplicarse también al Estado, que considerado en su vertiente patrimonial se denomina Fisco. También entra en esta categoría pero sus numerosos privilegios recuerdan aún su condición anterior, como afirma SAVIGNY (1840). A este proceso contribuyó el cambio en el sistema financiero. En tiempos de la República, el *aerarium* era propiedad del pueblo romano y su administración se confería a un cuestor. Sin embargo, durante el Imperio se transforma en la caja imperial, *fiscus Caesaris*, que es propiedad privada del Príncipe y es poseído sin distinción con los bienes propios, si bien se encuentra obligado a emplear su cuantía exacta en fines públicos³¹⁷. Por este motivo no existió dificultad en someter el Fisco al Derecho privado³¹⁸.

En un primer momento puede encontrarse una confusión originada por la diversidad del lenguaje, considerando que los sujetos de derecho son los miembros singulares del municipio, los ciudadanos asociados. En este sentido pueden citarse las manifestaciones de D.41,2,1,22 (*Paulus*

jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones”.

³¹⁶ *Quibus autem permissum est corpus habere collegii societatis sive cuiusque alterius eorum nomine, proprium est ad exemplum rei publicae habere res communes, arcam communem et actorem sive syndicum, per quem tamquam in re publica, quod communiter agi fierique oporteat, agatur fiat.*

³¹⁷ En este sentido se manifiesta D.43,8,2,4 (*Ulpianus libro 68 ad edictum*), al afirmar que “*hoc interdictum ad ea loca, quae sunt in fisci patrimonio, non puto pertinere: in his enim neque facere quicquam neque prohibere privatus potest: res enim fiscales quasi propriae et privatae principis sunt. Igitur si quis in his aliquid faciat, nequaquam hoc interdictum locum habebit: sed si forte de his sit controversia, praefecti eorum iudices sunt*”. LE BRAS (1936), pág. 23, afirma que “*les fondations romaines ont eu au Bas-Empire leur âge d’or*”, en consonancia con esta expansión de la configuración antes propia de los *municipia* y los *collegia*.

³¹⁸ No obstante, en la actualidad, como señala CECOTTI (2012), “*l’autorità pubblica non ha, sulla quota di beni privati pretesa dal Fisco, un diritto analogo a quello del proprietario: lo Stato, infatti, non ha diritti diretti ed immediati sui beni dei suoi sudditi, che ne sono i soli proprietari; ha sui loro beni solo un diritto indiretto e mediato, che gli dà il potere d’esigere dai loro proprietari che ne cedano una frazione per sovvenire ai bisogni della cosa pubblica*”.

libro 54 ad edictum)³¹⁹ y D.50,17,160,1 (*Ulpianus libro 76 ad edictum*)³²⁰ pero, como afirma FERRARA (2006)³²¹, “esta concepción parece superada por el derecho clásico, que distingue netamente la *universitas* de los *singuli*”. Manifestaciones de esta superación pueden contemplarse en D.2,4,10,4 (*Ulpianus libro quinto ad edictum*)³²², D.48,18,1,7 (*Ulpianus libro octavo de officio proconsulis*)³²³ y D.3,4,2 (*Ulpianus libro octavo ad edictum*)³²⁴. Esta distinción permite considerar al todo y a cada uno de los individuos como dos sujetos diferentes, posibilitando el establecimiento de relaciones jurídicas entre ambos. Las fuentes contienen numerosas manifestaciones de este hecho. Así, D.36,1,1,15 (*Ulpianus libro tertio fideicommissorum*)³²⁵ considera que la restitución de un colegio a uno de sus miembros no se considera realizada a sí mismo; D.1,8,6,1 (*Marcianus libro tertio institutionum*)³²⁶ precisa que el patrimonio de una corporación no es un condominio de sus miembros; D.3,4,7,1 (*Ulpianus libro decimo ad edictum*)³²⁷ diferencia entre las deudas y los

³¹⁹ *Municipes per se nihil possidere possunt, quia universi consentire non possunt. Forum autem et basilicam hisque similia non possident, sed promiscue his utuntur. Sed Nerva filius ait, per servum quae peculiariter adquisierint et possidere et usucapere posse: sed quidam contra putant, quoniam ipsos servos non possideant.*

³²⁰ *Refertur ad universos, quod publice fit per maiorem partem.*

³²¹ *Vid. FERRARA (2006), pág. 25.*

³²² *Qui manumittitur a corpore aliquo vel collegio vel civitate, singulos in ius vocabit: nam non est illorum libertus. Sed rei publicae honorem habere debet et si adversus rem publicam vel universitatem velit experiri, veniam edicti petere debet, quamvis actorem eorum constitutum in ius sit vocaturus.*

³²³ *Servum municipum posse in caput civium torqueri saepissime rescriptum est, quia non sit illorum servus, sed rei publicae. Idemque in ceteris servis corporum dicendum est: nec enim plurium servus videtur, sed corporis.*

³²⁴ *Si municipes vel aliqua universitas ad agendum det actorem, non erit dicendum quasi a pluribus datum sic haberi: hic enim pro re publica vel universitate intervenit, non pro singulis.*

³²⁵ *Si autem collegium vel corpus sit, quod rogatum est restituere decreto eorum cui, qui sunt in collegio vel corpore, in singulis inspecta eorum persona restitutionem valere: nec enim ipse sibi videtur quis horum restituere.*

³²⁶ *Universitatis sunt non singulorum veluti quae in civitatibus sunt theatra et stadia et similia et si qua alia sunt communia civitatum. Ideoque nec servus communis civitatis singulorum pro parte intellegitur, sed universitatis et ideo tam contra civem quam pro eo posse servum civitatis torqueri divi fratres rescripserunt. Ideo et libertus civitatis non habet necesse veniam edicti petere, si vocet in ius aliquem ex civibus.*

³²⁷ *Si quid universitati debetur, singulis non debetur: nec quod debet universitas singuli debent.*

créditos del conjunto y de los individuos; y D.3,4,7,2 (*Ulpianus libro decimo ad edictum*)³²⁸ reafirma la subsistencia de la corporación ante los cambios en sus miembros.

FERRARA (2006)³²⁹ define los caracteres propios de esta entidad. En primer lugar es considerada una unidad, como se recoge en D.48,18,1,7 (*Ulpianus libro octavo de officio proconsulis*)³³⁰ y D.34,5,20 (*Paulus libro 12 ad Plautium*)³³¹, aunque indeterminada en su composición debido a la renovación de sus miembros por lo que puede ser considerada un *corpus incertum*. En segundo lugar esta unidad se caracteriza por ser intelectual, siendo incapaz de querer y obrar, como se afirma en D.41,2,1,22 (*Paulus libro 54 ad edictum*)³³². En tercer lugar la *universitas* constituye un ente único, intelectual y separado de los *singuli*, como se constata en los citados D.2,4,10,4 (*Ulpianus libro quinto ad edictum*), D.48,18,1,7 (*Ulpianus libro octavo de officio proconsulis*) y D.3,4,2 (*Ulpianus libro octavo ad edictum*). La *universitas* es considerada un sujeto nuevo y distinto de sus miembros, al cual se le reconoce capacidad patrimonial.

A la luz de estas aportaciones del Derecho Romano, cabe considerar que, si bien el patrimonio protegido carece de personalidad jurídica a diferencia de las actuales fundaciones³³³,

³²⁸ *In decurionibus vel aliis universitatibus nihil refert, utrum omnes idem maneant an pars maneant vel omnes immutati sint. Sed si universitas ad unum redit, magis admittitur posse eum convenire et conveniri, cum ius omnium in unum reciderit et stet nomen universitatis.*

³²⁹ Cfr. FERRARA (2006), págs. 26 y 27. Esta aproximación a la esencia de la *universitas* resulta inspiradora en la labor de aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio protegido como nueva figura del ordenamiento.

³³⁰ *Servum municipum posse in caput civium torqueri saepissime rescriptum est, quia non sit illorum servus, sed rei publicae. Idemque in ceteris servis corporum dicendum est: nec enim plurium servus videtur, sed corporis.*

³³¹ *Cum senatus temporibus divi Marci permiserit collegiis legare, nulla dubitatio est, quod, si corpori cui licet coire legatum sit, debeatur: cui autem non licet si legetur, non valebit, nisi singulis legetur: hi enim non quasi collegium, sed quasi certi homines admittentur ad legatum.*

³³² *Municipes per se nihil possidere possunt, quia universi consentire non possunt. Forum autem et basilicam hisque similia non possident, sed promiscue his utuntur. Sed Nerva filius ait, per servum quae peculiariter adquisierint et possidere et usucapere posse: sed quidam contra putant, quoniam ipsos servos non possideant.*

³³³ Esta clase de supuestos es especialmente analizada por FERRARA (2006), pág. 458, al afirmar que “la fundación se

existe la posibilidad de articular su régimen jurídico dotándole de una cierta autonomía que evite la confusión de los bienes y derechos que lo integran con los que son propios del patrimonio personal del titular-beneficiario.

4.3.1.2.2. Duración.

En segundo lugar, mientras que, como afirma LE BRAS (1936)³³⁴, con el término fundación hacemos referencia en un sentido general a la afectación perpetua de fondos a un fin determinado³³⁵, este carácter de permanencia propio de las fundaciones se ve limitado en el patrimonio protegido a la vida del discapacitado o a su condición de persona con discapacidad.

En las fundaciones funerarias, BLANCH NOUGUÉS (2007)³³⁶ destaca que “subyace, por tanto, el íntimo pero, en definitiva, a la larga inútil deseo de perpetuación de la vida humana a través de la afectación de un patrimonio al mantenimiento de la memoria del fundador”, realzando la duración como factor esencial de estas fundaciones. Para este fin, como anteriormente se ha referenciado, FERRARA (2006)³³⁷ destaca la utilidad de las fundaciones fiduciarias como vehículo que posibilita la realización permanente de la voluntad del fundador, puesto que la disposición se dirige a la

presenta normalmente al exterior como un patrimonio destinado a un fin. Pero hay casos en que, aun existiendo tal sustrato, falta la persona jurídica”. Este es el supuesto específico del patrimonio protegido puesto que, a pesar de existir una afectación permanente al fin, no hay una autónoma capacidad jurídica, porque este resultado se pretende obtener por medio de otra personalidad en la que la obra se apoya, en este caso la propia del titular-beneficiario.

³³⁴ Cfr. LE BRAS (1936), pág. 24. El término perpetuo es posteriormente matizado al precisar que “*ce qui caractérise la fondation , ce qui la distingue de la simple libéralité, c’est: l’affectation, par le fondateur, d’un capital ou d’un revenu régulier à un usage bien spécifié et, sinon éternel, du moins de très longue durée*”, acercando esta concepción a la propia del patrimonio protegido.

³³⁵ Como señalan CARRANCHO HERRERO (1997), págs. 46 y 47, y LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006), pág. 37, la permanencia constituye en la actualidad un elemento esencial de las fundaciones.

³³⁶ Vid. BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 80.

³³⁷ FERRARA (2006), pág. 28.

universitas, ente de duración indefinida, en vez de a una persona en concreto.

Como afirma BRUCK (1949)³³⁸, el afán de perpetuidad puede apreciarse en las fundaciones en ciertas cláusulas que obligan a los sucesores a proceder de una determinada manera después de la muerte del fundador. No obstante, el artículo 6.1 LPP establece que “el patrimonio protegido se extingue por la muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario³³⁹ o por dejar éste de tener la condición de persona con discapacidad de acuerdo con el artículo 2.2 de esta ley³⁴⁰”.

4.3.1.2.3. Beneficiarios.

En tercer lugar, las fundaciones persiguen fines de interés general y deben beneficiar a colectividades genéricas de personas. Según el artículo 3.3 de la citada Ley 50/2002 “en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no

³³⁸ Cfr. BRUCK (1949), págs. 28 y 29. A modo de ejemplo se cita la cláusula contenida en la transmisión de la propiedad de la escuela de Epicuro que debe ser transmitida “a aquellos a quien Hermarchos deje el jardín (i.e. el lugar de la escuela) como sucesores en la filosofía, para que la continúen allí. Después de su muerte, deben proceder respecto de sus sucesores”. Finalmente, BRUCK (1949) concluye que “*the trustees are commissioned to appoint in their last wills further trustees who are to take their place*”. Este procedimiento es también apuntado por FERRARA (2006), pág. 459, cuando afirma que la antigüedad nos muestra casi exclusivamente ejemplos de fundaciones modales, puesto que el concepto de fundación autónoma, producto del Derecho romano-cristiano, pertenece a una época más desarrollada de cultura jurídica.

³³⁹ A propósito de los aspectos sucesorios de la citada Ley 41/2003, véase FUENTESECA DEGENEFTE (2004).

³⁴⁰ La Dirección General de Tributos, en su citada contestación a la consulta tributaria V0844-06, reiterada en la citada V1528-08, ha analizado las consecuencias fiscales derivadas de la extinción del patrimonio protegido fuera del supuesto de fallecimiento. En este supuesto ha interpretado que “en la medida en que implica una salida de los bienes y derechos de la masa patrimonial afecta de forma inmediata y directa a las necesidades vitales de la persona con discapacidad, ha de considerarse una disposición de bienes y derechos a efectos de lo previsto en el artículo 59.5 del TRLIRPF. Ello determinará las obligaciones fiscales reguladas en el precepto si la disposición se efectúa en el periodo impositivo en que se realizó la aportación o en los cuatro siguientes. La extinción del patrimonio protegido de la persona con discapacidad cuando esta siga siendo titular de los bienes y derechos que lo integran no dará lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los mismos”.

persigan fines de interés general”. Sin embargo, la citada Ley 41/2003 establece que el patrimonio protegido “tendrá como beneficiario, exclusivamente, a la persona en cuyo interés se constituya, que será su titular” y el régimen de administración debe garantizar que “todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como sus frutos, rendimientos o productos, deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades vitales de su beneficiario, o al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido”³⁴¹.

La generalidad de beneficiarios es aparece de forma reiterada en los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano. Siguiendo a LE BRAS (1936)³⁴² pueden identificarse los colectivos de niños de familias pobres³⁴³, los colectivos de ciudadanos como los decuriones o los *seviri Augustales*³⁴⁴, los miembros de un *collegium* profesional³⁴⁵, el *populus* de una ciudad³⁴⁶, y el conjunto de ciudadanos sin recursos³⁴⁷. No obstante, como afirma BLANCH NOUGUÉS (2007)³⁴⁸, el

³⁴¹ En este sentido, MARÍN CALERO (2006), pág. 55, afirma que “tal y como están diseñados por el legislador, los patrimonios protegidos se parecen mucho a las fundaciones, pero, precisamente, éstas no pueden ser de interés particular y los objetivos de un patrimonio protegido no podrían ser más particulares, cuando, por definición, sólo pueden tener un beneficiario”.

³⁴² Cfr. LE BRAS (1936), págs. 30 y 31. Véanse también los ejemplos de SANTALUCÍA (1968), pág. 775.

³⁴³ A modo de ejemplo pueden citarse las inscripciones de *Comum* (C.I.L. V, 2, 5262), *Sicca Veneria* (C.I.L. VIII, 1, 1641), *Atina* (C.I.L. X, 1, 5056), *Ferentinum* (C.I.L. X, 1, 5853), *Tarracina* (C.I.L. X, 1, 6328), *Florentia* (C.I.L. XI, 1, 1602) e *Hispalis* (C.I.L. II, 1174).

³⁴⁴ Como queda reflejado en las inscripciones de *Ravenna* (C.I.L. XI, 1, 126), *Roma* (C.I.L. VI, 1, 1872), *Ostia* (C.I.L. XIV, 367), y *Thugga* (C.I.L. VIII, 1, 1495).

³⁴⁵ Puede destacarse el ejemplo de la fundación realizada por *Cetrania Severina* en la ciudad de *Sarsina*, Italia, a favor del colegio de obreros y artesanos (C.I.L. XI, 2, 6520).

³⁴⁶ Véase MROZEK (1987), págs. 53 y siguientes, sobre las fundaciones privadas creadas por los ciudadanos pertenecientes al orden senatorial y ecuestre en los municipios italianos de la época clásica. Existen inscripciones que hacen referencia al uso gratuito de los baños públicos en *Interamnina* (C.I.L. IX, 5074, 5075), *Bononia* (C.I.L. XI, 1, 720), y *Praeneste* (C.I.L. XIV, 2979). También existe constancia de fondos dedicados a disminuir la cuantía de los tributos que recaen sobre un determinado colectivo de ciudadanos en las inscripciones de *Ebusus* (C.I.L. II, 3664) y *Bergonum* (C.I.L. V, 2, 5128).

³⁴⁷ Existen dos inscripciones que se refieren a la adjudicación de un terreno propiedad del fundador para el enterramiento de ciudadanos sin recursos económicos. La correspondiente a *Sarsina* (C.I.L. XI, 2, 1, 6528) y la inscripción de *Tolentinum* (C.I.L. IX, 5570).

Derecho Romano republicano y clásico no admitió la posibilidad de otorgar testamento a favor de colectividades como los pobres o prisioneros de guerra dado que eran consideradas personas inciertas integradas en colectividades difusas. Sin embargo, el Derecho Romano postclásico y justiniano sí reconoció que personas inciertas formadas por colectividades de pobres pudieran ser destinatarios de donaciones pías. En las fuentes pueden citarse como ejemplos CI.1,3,24 (*Imperatores Valentinianus et Marcianus AA. Palladio*)³⁴⁹, CI.1,3,48,1 (*Imperator Justinianus*)³⁵⁰, CI.1,2,19 (*Imperator Justinianus A. Menae*)³⁵¹.

El presente análisis de los antecedentes clásicos de las fundaciones permite observar la evolución de los beneficiarios desde una concreción inicial hacia la generalidad que en la regulación actual constituye una nota esencial de las fundaciones, diferenciándolas del patrimonio protegido.

Las diferencias relativas a la personalidad jurídica, la duración y los beneficiarios dotan al patrimonio protegido de una autonomía propia que requiere el estudio individualizado de su régimen jurídico.

³⁴⁸ Cfr. BLANCH NOUGUÉS (2007), pág. 240. Esta planteamiento queda recogido en D.34,5,20 (*Paulus libro 12 ad Plautium*) al afirmar que “*cum senatus temporibus divi Marci permiserit collegiis legare, nulla dubitatio est, quod, si corpori cui licet coire legatum sit, debeatur: cui autem non licet si legetur, non valebit, nisi singulis legetur: hi enim non quasi collegium, sed quasi certi homines admittentur ad legatum*”.

³⁴⁹ *Id, quod pauperibus testamento vel codicillis relinquatur, non ut incertis personis relictum evanescat, sed modis omnibus ratum firmumque consistat.*

³⁵⁰ *Sed et si pauperes quidam scripserit heredes et non inveniatur certum ptochium vel certae ecclesiae pauperes, de quibus testator cogitaverit, sed hic incerto vocabulo pauperes fuerint heredes instituti, simili modo et huiusmodi institutionem valere decernimus.*

³⁵¹ *Illud, quod ex veteribus legibus licet obscure positum a quibusdam attemptabatur, ut donationes super piis causis factae, licet minus in actis intimatae sint, tamen valeant, certo et dilucido iure taxamus, ut in aliis quidem casibus vetera iura super intimandis donationibus intacta maneant: si quis vero donationes usque ad quingentos solidos in quibuscumque rebus fecerit vel in sanctam ecclesiam vel in xenodochium vel in nosocomium vel in orphanotrophium vel in ptochotrophium vel in ipsos pauperes vel in quamcumque civitatem, istae donationes etiam citra actorum confectionem conualescant: sin vero amplioris quantitatis donatio sit, excepta scilicet imperiali donatione, non aliter valeat, nisi actis intimata fuerit: nulli danda licentia quacumque alia causa quasi pietatis iure subnixa praeter eas, quas specialiter eumus, introducenda veterum scita super intimandis donationibus permutare.*

4.3.1.3. Aportaciones.

El patrimonio protegido trata de garantizar que la masa patrimonial que lo integra se destine a la satisfacción de las necesidades vitales de su titular-beneficiario. El análisis de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano permite detectar una serie de mecanismos que contribuyen a lograr este fin.

En primer lugar, resulta determinante identificar el conjunto de bienes y derechos³⁵² que quedan afectos al cumplimiento del fin. Como se ha analizado anteriormente, en el mundo clásico el documento público de constitución detallaba el patrimonio que se integraba en las fundaciones y, en determinados casos, podía existir un registro público que dejara constancia. De manera similar, la citada Ley 41/23 establece que el patrimonio protegido debe constituirse en documento público o por resolución judicial, los cuales deben contener el inventario de los bienes y derechos que inicialmente constituyan el patrimonio protegido. La representación legal del administrador del patrimonio protegido es inscribible en el Registro Civil y los derechos reales sobre bienes inmuebles o registrables deben ser inscritos haciendo constar su cualidad de integrantes en un patrimonio protegido.

La identificación se ve dificultada en el caso de las aportaciones posteriores al momento de la constitución³⁵³ y en los supuestos en los que se trata de bienes muebles no inscribibles³⁵⁴. Sin

³⁵² La expresión “bienes y derechos” propia del patrimonio protegido tiene un contenido similar al propio de las fundaciones, el cual, según LÓPEZ-NIETO Y MALLO (2006), pág. 194, es lo suficientemente amplia como para que quepan en ella cualesquiera clase de bienes, incluidos los inmateriales, y cualquier clase de derechos.

³⁵³ Según lo dispuesto en el artículo 4.1 de la citada Ley 41/2003 “las aportaciones de bienes y derechos posteriores a la constitución del patrimonio protegido estarán sujetas a las mismas formalidades establecidas en el artículo anterior para su constitución”. No obstante, las sucesivas aportaciones y disposiciones realizadas en un patrimonio protegido dificultan conocer en un determinado momento su composición puesto que no goza de personalidad

embargo, esta identificación resulta necesaria para garantizar que los actos de administración activa se sujeten al régimen de administración establecido en el documento público de constitución³⁵⁵. Debido a que el patrimonio protegido no tiene personalidad jurídica propia, los terceros pueden encontrar dificultad en distinguir los bienes y derechos del titular-beneficiario que constituyen el patrimonio protegido de aquellos que forman parte de su patrimonio personal³⁵⁶. Esta dificultad puede originar que los terceros no puedan colaborar en la correcta aplicación del régimen de administración³⁵⁷.

Los antecedentes romanos permitían la identificación de una masa patrimonial afecta a un

jurídica y puede existir cierta confusión con el patrimonio personal del titular-beneficiario.

³⁵⁴ Existe una importancia creciente de las aportaciones de bienes muebles no inscribibles a los patrimonios protegidos. Esta situación ya fue prevista por MARÍN CALERO (2006), pág. 92, cuando afirmó que “se premia sobre todo (vía deducciones fiscales) las aportaciones en pequeñas cantidades, con un máximo anual que parece mucho más adecuado a las aportaciones dinerarias”. En este sentido, DOWN ESPAÑA (2010), pág. 2, ha llegado a afirmar que “las aportaciones al patrimonio protegido deben efectuarse en dinero, destinado principalmente a cubrir las necesidades y gastos cotidianos de las personas con discapacidad” y “desaconseja las aportaciones de bienes inmuebles”. No obstante, como señala VIVAS TESÓN (2010), pág. 616, el régimen actual de solemnidad formal para las aportaciones dinerarias de pequeño importe debería ser atenuado y “tal vez el legislador debería exigir el documento público solemne para el acto constitutivo del patrimonio protegido, limitando dicha solemnidad a las aportaciones sucesivas de ampliación no dinerarias o bien dinerarias que superen determinado monto, debiendo permitirse que aquellas de inferior cuantía y de realización periódica puedan todas agruparse en el documento público constitutivo del patrimonio especialmente protegido”.

³⁵⁵ La regulación actual permite a la Administración Tributaria tener copia simple del documento público de constitución de los patrimonios protegidos puesto que el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo) establece que “la primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración”.

³⁵⁶ En este sentido, SEGURA ALASTRUÉ (2006) considera que “lo que realmente interesa para un efectivo control de la evolución del patrimonio es poder determinar, en cada caso, cuáles son las aportaciones que se vayan recibiendo así como las disposiciones que se vayan realizando”.

³⁵⁷ Si una entidad financiera no puede distinguir con sencillez si una cuenta corriente forma parte de un patrimonio protegido o no, difícilmente podrá colaborar en el control del cumplimiento del régimen de administración establecido en el documento público de constitución del patrimonio protegido.

fin con un régimen de gestión patrimonial sin necesidad de dotarla de personalidad jurídica³⁵⁸. La citada Ley 41/2003 persigue este objetivo cuando afirma en su exposición de motivos que “los bienes y derechos que forman este patrimonio, que no tiene personalidad jurídica propia, se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario, sometiéndolos a un régimen de administración y supervisión específico”. La no existencia de personalidad jurídica propia no impide que se establezca un mecanismo de identificación de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido que permita distinguirlos de aquellos pertenecientes al patrimonio personal del titular-beneficiario³⁵⁹. El artículo 18.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), establece que “las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria”. Por su parte, el artículo 35.4 de la citada Ley 58/2003 determina que “tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”. El otorgamiento al patrimonio protegido de un número de identificación fiscal permitiría la

³⁵⁸ Otro antecedente clásico es el señalado por BRINZ (1887), págs. 215 y siguientes, quien afirma que las fundaciones alimentarias públicas serían un ejemplo típico de patrimonios autónomos o separados afectos a un fin (*Zweckvermögen*) ya que el Fisco renunciaría a la repetición del capital prestado, el cual quedaba afecto al cumplimiento del fin establecido, según se desprende de las *praescriptiones* respectivas de la *Tabula Veleia* y de la *Tabula de los Liguers Baebiani*.

³⁵⁹ Esta cuestión ya se planteó en el proceso de elaboración de la citada Ley 41/2003 puesto que el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 7, afirmó que “los patrimonios constituidos a favor de personas con discapacidad se consideran entidades sometidas al régimen de atribución de rentas regulado en el IRPF, algo que no resulta demasiado consistente dado que concurren en la misma persona la titularidad del patrimonio y de las rentas que el mismo genera”.

identificación de los bienes y derechos que forman parte del mismo³⁶⁰, evitaría su confusión con el patrimonio personal del titular-beneficiario y facilitaría que los actos de administración activa se sujetaran al régimen de administración establecido en el documento público de constitución³⁶¹.

En segundo lugar, es necesario establecer un mecanismo de supervisión externa sobre la gestión patrimonial. Esta supervisión pretende asegurar que los bienes y derechos se destinan al fin establecido. Su configuración diferencia entre una supervisión general, una supervisión tributaria y una supervisión indirecta.

De manera similar a la intervención pública en materia de garantías para el cumplimiento de los fines de las fundaciones clásicas³⁶², la citada Ley 41/2003 establece una supervisión institucional del patrimonio protegido que corresponde al Ministerio Fiscal. A su vez, se distingue entre una supervisión permanente y general de la administración del patrimonio protegido a través de la información que, periódicamente, el administrador debe remitir, y una supervisión esporádica

³⁶⁰ El problema de identificación de los bienes en el patrimonio protegido y los requisitos formales exigidos por el artículo 4.1 de la citada Ley 41/2003 para las aportaciones encuentra cierto paralelismo con la problemática propia de la identificación de los bienes y derechos de las fundaciones. RUEDA MARFIL (1995), pág. 11, señala, respecto del régimen jurídico de las fundaciones, que resulta necesario concretar qué bienes y derechos deben constar en el registro, pues existen bienes (activos financieros, fondos de inversión,...) que tienen gran movilidad y respecto a los cuales la obligación de inscripción general de cada obligación causaría notables dificultades. Por este motivo, considera que hubiera sido preferible que la Ley estableciera la constancia registral referida a los bienes inmuebles y, en todo caso, que tengan periodicidad anual, coincidiendo, por ejemplo, con la formulación de las cuentas de cada ejercicio.

³⁶¹ El análisis del régimen fiscal a la luz del Derecho Romano es coherente con la afirmación de FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2010a), pág. 1, según la cual “en materia de régimen jurídico fiscal, *de iure fisci*, asombra el rigor y la modernidad de las instituciones sobre las que se cimienta la Hacienda Pública Romana, así como el novedoso tratamiento atribuido por la jurisprudencia y la legislación romana a sus principios informadores e inspiradores, y a las cuestiones básicas de su sistema impositivo”. En esta materia cabe destacar el trabajo realizado por CASTÁN PÉREZ-GÓMEZ (1996), ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2002), PENDÓN MELÉNDEZ (2002), GIMÉNEZ BARRIOCANAL (2004), RODRÍGUEZ ENNES (2004), AGUDO RUÍZ (2006), MALAVÉ OSUNA (2007), PONTE ARREBOLA (2007), VARELA GIL (2007), GEREZ KRAEMER (2008), LÓPEZ HUGUET (2008), BRAVO BOSCH (2009), ZAMORA MANZANO (2009), APARICIO PÉREZ (2012) y FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A. (2012a).

³⁶² Con relación a las garantías de ejecución de las fundaciones en Roma y Grecia, véase BLANCH NOUGUÉS (2007), págs. 113 a 121.

y concreta, en la que el Ministerio Fiscal puede actuar de oficio o a solicitud de cualquier persona. La principal dificultad para el ejercicio de esta supervisión permanente y general³⁶³ se encuentra en que, según lo previsto en el artículo 7.2 LPP, “cuando no sea la propia persona con discapacidad beneficiaria del patrimonio o sus padres, el administrador del patrimonio protegido deberá rendir cuentas de su gestión al Ministerio Fiscal cuando lo determine éste y, en todo caso, anualmente, mediante la remisión de una relación de su gestión y un inventario de los bienes y derechos que lo formen, todo ello justificado documentalmente³⁶⁴”, no siendo necesaria la rendición de cuentas cuando el administrador es la persona beneficiaria o sus padres³⁶⁵.

En los antecedentes clásicos, el Fisco realizaba una supervisión de la gestión patrimonial³⁶⁶. En la actualidad, la Administración Tributaria es la responsable de garantizar la correcta aplicación del régimen fiscal del patrimonio protegido. Para realizar esta labor, los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria disponen de la información obtenida mediante el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones

³⁶³ Esta dificultad ha sido constatada por ESCRIBANO TORTAJADA (2009), págs. 411 y 412, al considerar que la normativa “prácticamente le otorga todo el control al Ministerio Fiscal, y debido al gran volumen de trabajo que tiene, difícilmente podrá dedicar todo el tiempo que debería a fiscalizar un patrimonio protegido”.

³⁶⁴ En el ámbito de la tutela, el apartado VIII de la Instrucción de la Fiscalía General del Estado núm. 4/2008, de 30 de julio de 2008, establece los gastos que deben contener los informes sobre la situación patrimonial de los tutelados en los siguientes términos: “3. Relación de los gastos corrientes o básicos realizados por cuenta del tutelado: vestido y alimentación, gastos médicos, gastos de alojamiento, reparaciones en la vivienda y otros gastos (con especificación de los mismos). 4. Gastos derivados del patrimonio inmobiliario: impuestos, conservación y mantenimiento, reparaciones y otros (con especificación de los mismos). 5. Gastos derivados del patrimonio mobiliario: impuestos, comisiones bancarias y otros (con especificación de los mismos). 6. Gastos de carácter extraordinario”.

³⁶⁵ La no exigencia de rendición de cuentas cuando el administrador es el titular-beneficiario o sus padres dificulta la supervisión general del Ministerio Fiscal en estos casos, los cuales representan en la práctica un alto porcentaje sobre el total de patrimonios protegidos.

³⁶⁶ DE VISSCHER (1953), pág. 182, hace referencia a ejemplos de penas establecidas por el fundador en caso de incumplimiento por parte de los administradores a favor del *aerarium* del Fisco. El problema que se planteaba era el fundamento de estas prescripciones penales en el sentido de determinar cómo los fundadores podían ellos mismos disponer y en virtud de qué título que el *aerarium* pudiera exigir la ejecución las mismas.

realizadas³⁶⁷. La primera declaración informativa debe incluir copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron y, en su caso, la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas durante el período comprendido entre la fecha de constitución del patrimonio protegido y el año natural inmediato anterior, inclusive, a aquél por el que presenta esta primera declaración. Posteriormente, cada declaración informativa debe contener el nombre, apellidos e identificación fiscal de los aportantes y de los beneficiarios de las disposiciones realizadas, así como el tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas en el año natural.

El precedente análisis de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano ha reflejado la importancia del documento de constitución. El artículo 5.1 LPP reafirma esta importancia al establecer que “cuando el constituyente del patrimonio protegido sea el propio beneficiario del mismo, su administración, cualquiera que sea la procedencia de los bienes y derechos que lo integren, se sujetará a las reglas establecidas en el documento público de constitución”. Los terceros que intervienen en el tráfico jurídico en relaciones con el patrimonio protegido pueden realizar una supervisión indirecta sobre el régimen de administración establecido en el documento público de constitución del patrimonio protegido. No obstante, la ausencia de personalidad jurídica autónoma y la inexistencia de mecanismos de identificación fiscal dificultan a los terceros la identificación de bienes muebles no inscribibles como pertenecientes a un patrimonio protegido³⁶⁸.

³⁶⁷ Esta declaración informativa permite a la Administración Tributaria conocer la existencia y características de los hechos tal y como la realidad los exterioriza, posibilitando posteriormente su valoración, conforme a los establecido por las citadas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 1987, de 3 de abril de 1992 y de 11 de diciembre de 1990.

³⁶⁸ Un supuesto relativamente frecuente en la práctica es el dinero depositado en una cuenta corriente. En este supuesto, la entidad financiera puede registrar la titularidad del beneficiario pero no recoge referencia alguna al régimen especial de administración que puede haberse establecido en el documento público de constitución del

4.3.2. Vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales.

La exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 establece que la masa patrimonial “queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad” y el patrimonio protegido es “un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. La configuración de las necesidades vitales del titular-beneficiario como fin del patrimonio protegido se reitera en el artículo 1.1 LPP al incluir dentro del objeto de esta ley el “establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. Por su parte, el artículo 5.4 LPP, relativo al régimen de administración, especifica que “todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como sus frutos, rendimientos o productos, deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades vitales de su beneficiario, o al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido”.

A pesar de la existencia de la finalidad instrumental de mantenimiento de la productividad, la finalidad última de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como de sus frutos, rendimientos o productos es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Por este motivo, el análisis del régimen jurídico del patrimonio protegido exige concretar qué se entiende por necesidades vitales.

La citada Ley 41/2003 no recoge una definición legal de necesidades vitales lo que ha generado un interrogante sobre las necesidades que se encuentran dentro de esta categoría. En este

patrimonio protegido, el cual puede incluir administradores solidarios o mancomunados.

sentido, PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005)³⁶⁹ señala que “el patrimonio especialmente protegido, así como sus frutos, productos y rendimientos, se encuentra afecto a las necesidades vitales del discapacitado, por lo que deberán determinarse cuáles son éstas. La Ley guarda silencio al respecto. Los intentos para determinar su contenido específico no pueden abordarse de forma genérica, dado que las necesidades que pueden afectar a la persona discapacitada serán diferentes en atención de las particulares condiciones del sujeto beneficiario. Sin embargo, el hecho de que la norma utilice el término «vitales» no debe restringir su interpretación a las llamadas necesidades esenciales, esto es, a las que afectan al sustento o la habitación, sino que en ellas habrán de incluirse las relativas a procurar todos aquellos cuidados que por las especiales circunstancias que afectan al discapacitado se precisen para que éste pueda llevar una vida digna. Por ello, habrán de incluirse en estas las que deriven de tratamientos médicos exigidos para su rehabilitación, o tengan su origen en programas preventivos o de formación, así como cualquier otra de similar naturaleza”. Por su parte, MARÍN CALERO (2006)³⁷⁰ considera que este término engloba las necesidades cotidianas al afirmar que “la aplicación más normal del patrimonio protegido seguramente será, en la práctica, su gasto o consumo, precisamente para la atención de las necesidades cotidianas de su titular”³⁷¹.

Con la intención de obtener un criterio interpretativo sobre este concepto, el 16 de enero de 2007 se presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos, la cual sería resuelta como V1526-08³⁷². En esta consulta se aportaba un criterio notarial según el cual “las necesidades vitales de su titular consistirán, entre otras necesidades, en gastos de vivienda, comida y vestido, en la

³⁶⁹ Vid. PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 6.

³⁷⁰ Cfr. MARÍN CALERO (2006), pág. 92.

³⁷¹ En concreto, MARÍN CALERO (2006), pág. 89, considera que “las aportaciones podrán estar directamente dirigidas y vinculadas a procesos de capacitación e integración educativa y socio-laboral, tales como aprendizaje de un oficio o profesión, acceso a viviendas tuteladas y de vida independiente, experiencias de autoempleo, prácticas de autonomía urbana, etcétera”.

³⁷² Consulta tributaria V1526-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

asistencia a centros especializados, fisioterapia, rehabilitación, tratamiento médico-farmacéutico³⁷³, etc, así como gastos debidos a posibles internamientos en clínicas, asistencia de cualquier persona para su desarrollo personal y profesional, centros, etc, debido a un posible empeoramiento de su situación”. Ante esta consulta, la Dirección General de Tributos estableció el criterio, reiterado en V1528-08³⁷⁴, según el cual “las necesidades vitales de cada titular de un patrimonio protegido constituyen una cuestión de hecho que podrá acreditarse empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria”. No obstante, el reducido número de disposiciones realizadas por los patrimonios protegidos impedía la difusión de un criterio claro por parte de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria por lo que esta cuestión no quedaba resuelta.

El instituto jurídico de los alimentos se encuentra relacionado con las necesidades vitales. Por este motivo, el análisis de su régimen jurídico puede iluminar esta definición. Sin embargo, dada la mayor amplitud de las necesidades vitales, resulta aconsejable contemplar la configuración de la prestación de alimentos en el Derecho Romano para poder determinar de una manera más precisa el ámbito que comprenden las necesidades vitales en el régimen jurídico del patrimonio protegido. La aproximación casuística para la delimitación del concepto de necesidades vitales ante la imposibilidad de que la norma comprenda todos y cada uno de los supuestos requiere este análisis de los antecedentes clásicos³⁷⁵.

³⁷³ Con relación a la creciente importancia del gasto farmacéutico, véase JUEZ MARTEL (2000).

³⁷⁴ Consulta tributaria V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

³⁷⁵ Como afirma GARCÍA GARRIDO (1964), “el derecho actual está más necesitado de jurisprudentes que de legistas. Frente a la proliferación y anarquía actual de normas y disposiciones que domina hoy, se impone una reducción de los arbitrios legislativos y la apertura de nuevos horizontes a la jurisprudencia”.

4.3.2.1. *Los alimentos como precedente.*

La vinculación entre las necesidades vitales y los alimentos se encuentra presente en su definición. El término necesidad es definido de manera constante como “carencia de las cosas que son menester para la conservación de la vida”³⁷⁶, mientras que el adjetivo vital tiene una primera acepción como “perteneciente o relativo a la vida”³⁷⁷, y una segunda en la que es definido como “de suma importancia o trascendencia”³⁷⁸. Por su parte, los alimentos son definidos por la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) como “prestación debida entre parientes próximos”³⁷⁹ cuando quien la recibe no tiene la posibilidad de subvenir a sus necesidades³⁸⁰.

Esta vinculación queda también recogida en la citada Ley 41/2003, la cual introduce en el Código Civil “una regulación sucinta pero suficiente de los alimentos convencionales, es decir, de

³⁷⁶ Esta definición se encuentra ya presente en la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1780) y se mantiene en los mismos términos en la actualidad. La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) resalta en la cuarta acepción de necesidad una vinculación con los alimentos al definir el término como “falta continuada de alimento que hace desfallecer”.

³⁷⁷ Como señala FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (1999a), pág. 17, “estamos, pues, en presencia de un término de hondas y profundas significaciones, de complejos y arduos contenidos, de difícil y laboriosa comprensión”.

³⁷⁸ La primera acepción de la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) permite que el término necesidades vitales comprenda un ámbito más amplio al no limitar los supuestos comprendidos dentro de la definición de necesidad, por ser todos ellos relativos a la vida y a su conservación. La segunda acepción restringe el término a los supuestos de necesidad de mayor importancia, quedando excluidos aquellos que no cumplan este requisito.

³⁷⁹ Como afirma FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F. (2006a), pág. 26, “sólo lo mejor del ser humano puede sentirse responsable de la situación de un semejante que aún siendo su prójimo, no ha tenido oportunidad hasta ese momento de sentirlo como próximo”.

³⁸⁰ La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1726) los definió inicialmente como “las asistencias de maravedís que dan los padres a los hijos, los mayorazgos a sus hermanos o al pariente que es inmediato sucesor para que puedan mantenerse”. Posteriormente, la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1884) se refiere a ellos como “asistencias que se dan en dinero a alguna persona a quien se deben por ley, disposición testamentaria, fundación de mayorazgo o contrato”. La REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1950) resaltó la importancia de la ley en los alimentos cuando introdujo una modificación al definirlos como “asistencias que se dan para el sustento adecuado de alguna persona a quien se deben por ley”. No obstante, la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1956) volvió a referirse a ellos como “asistencias que se dan para el sustento adecuado de alguna persona a quien se deben por ley, disposición testamentaria, fundación de mayorazgo o contrato” hasta la citada redacción actual que consta en la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001), la cual modifica sustancialmente la definición de este término.

la obligación alimenticia surgida del pacto y no de la ley, a diferencia de los alimentos entre parientes regulados por los artículos 142 y siguientes de dicho cuerpo legal”. Esta regulación “permite a las partes que celebren el contrato cuantificar la obligación del alimentante en función de las necesidades vitales del alimentista”.

El análisis del contenido de la prestación de alimentos en el Derecho Romano³⁸¹ permite lograr una mejor comprensión de la vinculación existente entre las necesidades vitales y este instituto jurídico, posibilitando de esta manera la concreción del ámbito que comprende el término necesidades vitales en el régimen jurídico del patrimonio protegido³⁸².

Como señala la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (1726), el término alimentar proviene del verbo latino *alere*, entendido como nutrir, sustentar, proveer de alimentos. WYCISK (1972)³⁸³ afirma que este es el sentido que permanece en las fuentes, tanto jurídicas como literarias, hasta, probablemente, principios de la época clásica, cuando el término adquiere otro significado. En estos momentos el verbo *alere* no solamente significa nutrir, proveer de alimentos, sino que el término implica indudablemente abastecer de todo lo necesario para la vida. No debe circunscribirse a la simple alimentación como tal, sino que abarca tanto el sustento como el alojamiento, el lecho, etc³⁸⁴.

De manera similar a la problemática actual sobre el ámbito que comprenden los conceptos de alimentos y necesidades vitales, el derecho de alimentos ha configurado de manera progresiva su

³⁸¹ Para un análisis detallado de la prestación de alimentos en Derecho Romano y su proyección en el Derecho actual, véase ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010).

³⁸² Sobre la situación del menor discapacitado desde la perspectiva del Derecho Romano y la regulación actual, véase MARTÍN MINGUIJÓN (2008).

³⁸³ Cfr. WYCISK (1972), págs. 206 y siguientes.

³⁸⁴ Cfr. WYCISK (1970), págs. 59 y siguientes.

extensión. Como afirma D.25,3,9 (*Paulus libro singulari de iure patronatus*)³⁸⁵, el derecho de alimentos se contiene en numerosas constituciones imperiales, llegando a compararse en D.25,3,4 (*Paulus libro secundo sententiarum*) el dar muerte a la negación de los alimentos.

ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010)³⁸⁶ destaca la falta de consenso sobre el contenido de los términos *alimenta*³⁸⁷ y *victus*³⁸⁸. En este sentido, WALTHER (1844)³⁸⁹ considera que *victus* tiene un

³⁸⁵ *In bonis superstitum libertorum nullum omnino ius patroni liberive patronorum habent, nisi si tam esse infirmos tamque pauperes praesidibus probaverint, ut merito menstruis alimentis a libertis suis adiuvari debeant. Idque ius ita plurimis principum constitutionibus manifestatur.*

³⁸⁶ Cfr. ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), págs. 81 a 88. ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), págs. 92 y 93, también hace referencia al término *cibaria*, entendido como sustento, alimento, viandas o ración en concepto de víveres, el cual se encuentra presente en D.25,1,15 (*Neratius libro secundo membranarum*); D.27,3,1,8 (*Ulpianus libro 36 ad edictum*); D.24,1,58,1 (*Scaevola libro secundo responsorum*); D.24,1,31,10 (*Pomponius libro 14 ad Sabinum*); D.20,4,6pr (*Ulpianus libro 73 ad edictum*); D.17,1,26,8 (*Paulus libro 32 ad edictum*); D.16,3,1,10 (*Ulpianus libro 30 ad edictum*); D.16,3,1,9 (*Ulpianus libro 30 ad edictum*); D.14,2,2,2 (*Paulus libro 34 ad edictum*); D.10,4,11,1 (*Ulpianus libro 24 ad edictum*); D.9,2,29,7 (*Ulpianus libro 18 ad edictum*); D.6,1,10 (*Paulus libro 21 ad edictum*); D.5,3,5pr (*Ulpianus libro 14 ad edictum*); D.31,88,11 (*Scaevola libro tertio responsorum*); D.33,1,20pr (*Scaevola libro 18 digestorum*); D.33,7,12pr (*Ulpianus libro 20 ad Sabinum*); D.33,9,3,6 (*Ulpianus libro 22 ad Sabinum*); D.33,9,3,7 (*Ulpianus libro 22 ad Sabinum*); D.34,1,4pr (*Modestinus libro decimo responsorum*); D.34,1,4,1 (*Modestinus libro decimo responsorum*); D.34,1,5 (*Modestinus libro 11 responsorum*); D.34,1,6 (*Iavolenus libro secundo ex Cassio*); D.34,1,9,1 (*Papinianus libro octavo responsorum*); D.34,1,12 (*Paulus libro 14 responsorum*); D.34,1,13pr (*Scaevola libro quarto responsorum*); D.34,1,15,1 (*Scaevola libro 17 digestorum*); D.34,1,15,2 (*Scaevola libro 17 digestorum*); D.34,1,16,2 (*Scaevola libro 18 digestorum*); D.34,1,17 (*Scaevola libro 19 digestorum*); D.34,1,18,1 (*Scaevola libro 20 digestorum*); D.34,1,18,2 (*Scaevola libro 20 digestorum*); D.34,1,18,3 (*Scaevola libro 20 digestorum*); D.34,1,18,5 (*Scaevola libro 20 digestorum*); D.34,1,19 (*Scaevola libro 22 digestorum*); D.35,1,42 (*Africanus libro secundo quaestionum*); D.36,2,27,1 (*Scaevola libro tertio responsorum*); D.37,9,4,1 (*Paulus libro 41 ad edictum*); y D.40,7,15pr (*Africanus libro nono quaestionum*).

³⁸⁷ GARCÍA GARRIDO (1982), pág. 33, define *alimenta* como “alimentos. Jurídicamente se usa con varios sentidos: derecho de alimentos, o derechos y obligaciones que tienen entre sí los parientes de proporcionarse o prestarse alimentos en caso de necesidad. Originariamente esta obligación sólo existía entre padres e hijos. A partir del Imperio se amplió el número de los obligados: marido y mujer, abuelos y nietos, hijos ilegítimos, patronos, etc. Justiniano estableció la obligación general de prestar alimentos a los parientes como un deber de piedad (*officium pietatis*). D.25.3; C.I.5.26.50”.

³⁸⁸ ULPIANO, D.50,16,43 (*Ulpianus libro 58 ad edictum*), considera que el término *victus* comprende lo necesario para la comida, la bebida, el vestido y lo que el hombre necesita para vivir. El fragmento de GAYO, D.50,16,44 (*Gaius libro 22 ad edictum provinciale*), completa la información sobre *victus* al afirmar “con esta denominación se significan las demás cosas que usamos para defender nuestro cuerpo”.

³⁸⁹ Cfr. WALTHER (1844), págs. 347 y siguientes. Su planteamiento parece aproximarse a la idea que puede extraerse de D.34,1,6 (*Iavolenus libro secundo ex Cassio*), donde se afirma que “*legatis alimentis cibaria et vestitus et habitatio debetur, quia sine his ali corpus non potest: cetera quae ad disciplinam pertinent legato non continentur*”.

significado similar a *alimenta* pero en cierto modo parece más amplio y comprendería en general todo lo necesario para la vida. Por su parte, HEIMBACH (1839)³⁹⁰ destaca que en el concepto de *victus*, además de los gastos alimenticios necesarios para la vida se comprenden también los gastos que se generan en los supuestos de enfermedad, es decir, todo lo que se necesita para la curación del cuerpo. Para este autor, los gastos de tratamiento de enfermedad estarían incluidos en el concepto *victus*, aspecto que no se puede predicar del término *alimenta*. Como indica ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010)³⁹¹, la relación de interdependencia entre los verbos *vivere* (*victus*) y *alere* (*alimentum*) parece evidente. *Alere* podría significar dar a alguien los víveres necesarios para su propio sustento y mantenimiento de la vida. Los alimentos vendrían a indicar los medios para vivir y *victus* podría referirse más bien al efecto que produce sobre el modo o manera de vida. El uso originario de estos dos términos se centraba fundamentalmente en la idea de alimentación, sustento y nutrición, observándose en la jurisprudencia clásica una ampliación de sus contenidos³⁹². No obstante, la falta de pormenorización inicial no implicaría en la práctica una extensión directa ante unas necesidades evidentes. El contenido no incluyó exclusivamente la aportación de alimentos con la idea de nutrición sino que también abarcó todo lo necesario para la vida, comprendiendo lo necesario para comer, vestir, beber y, en definitiva, el conjunto de vituallas necesarias para el sustento en general. En las fuentes pueden encontrarse manifestaciones de este planteamiento en

³⁹⁰ Cfr. HEIMBACH (1839), pág. 185 y siguientes. Esta afirmación parece encontrar mayor soporte en D.50,16,43 (*Ulpianus libro 58 ad edictum*): “*Verbo victus continentur, quae esui potuique cultuique corporis quaeque ad vivendum homini necessaria sunt. Vestem quoque victus habere vicem Labeo ait*”, y D.50,16,44 (*Gaius libro 22 ad edictum provinciale*): “*Et cetera, quibus tuendi curandive corporis nostri gratia utimur, ea appellatione significantur*”.

³⁹¹ Cfr. ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), pág. 83. Afirma que “la similitud de contenido y el paralelismo evolutivo de ambos conceptos demuestran una tendencia plenamente equiparable”, semejanza que puede inspirar la referencia al derecho de alimentos cuando se pretende delimitar el contenido de las necesidades vitales propias del régimen jurídico del patrimonio protegido.

³⁹² Como señala GARCÍA GARRIDO (1982), pág. 34, respecto al legado de alimentos, *alimenta legata*, “en este legado se comprendían los alimentos (*cibaria*), los vestidos (*vestiaria*) y el alojamiento (*habitatio*). Los juristas discutían sobre las prestaciones que debían hacerse al legatario, a quien con frecuencia se legaban también cosas en propiedad. D.34.1.”

D.34,1,6 (*Iavolenus libro secundo ex Cassio*)³⁹³, D.34,1,4pr (*Modestinus libro decimo responsorum*)³⁹⁴, D.34,1,12 (*Paulus libro 14 responsorum*)³⁹⁵, D.35,1,84 (*Paulus libro 14 responsorum*)³⁹⁶, D.34,1,20,1 (*Scaevola libro tertio responsorum*), D.34,1,20,3 (*Scaevola libro tertio responsorum*)³⁹⁷, D.34,1,18,5 (*Scaevola libro 20 digestorum*)³⁹⁸, D.34,1,16,2 (*Scaevola libro 18 digestorum*)³⁹⁹, D.10,2,39,2 (*Scaevola libro primo responsorum*)⁴⁰⁰ y D.37,9,1,19 (*Ulpianus*

³⁹³ *Legatis alimentis cibaria et vestitus et habitatio debebitur, quia sine his ali corpus non potest: cetera quae ad disciplinam pertinent legato non continentur.*

³⁹⁴ *... (cibarii et vestiarii): quaero, quam habeant significationem, utrum ut ex praediis alimenta ipsi capiant an vero ut praeter praedia et cibaria et vestiaria ab herede percipiant? ...*

³⁹⁵ *Lucius Titius libertis suis cibaria et vestiaria annua certorum nummorum reliquit et posteriore parte testamenti ita cavuit: "Obligatos eis ob causam fideicommissi fundos meos illum et illum, ut ex reditu eorum alimenta supra scripta percipiant". Quaesitum est, an, si quando minores redditus pervenerint, quam est quantitas cibariorum et vestiariorum, heredes ad supplendam eam onerari non debeant, vel, si alio anno excesserint, an supplendum sit, quod superiore anno minus perceperint. Paulus respondit cibaria et vestiaria libertis defuncti integra deberi, neque ex eo, quod postea praedia his pignoris iure testator obligare voluit, ut ex reditu eorum alimenta perciperent, minuisse eum vel auxisse ea quae reliquerat videri.*

³⁹⁶ *"Illis libertis alimentorum nomine, si cum filio meo morati fuerint, menstruos denarios centenos et vestiaria dari volo". Liberti in obsequio fuerunt, quamdiu adulescens ad militiam promoveretur: qua causa effectum est, ut quibusdam romae relictis proficisceretur, et apud castra defunctus est: quaesitum est, an ab heredibus eius alimenta debeantur. Paulus respondit condicionem quidem in persona libertorum, qui cum filio defuncti morati sunt aut per eos non stetit, quo minus morarentur, mortuo filio testatoris defecisse non videri. Sed si testator propter filii utilitatem his, qui cum eo morati fuissent, alimenta praestari voluit, contra voluntatem defuncti petentes audiri non oportere.*

³⁹⁷ *Mater filio herede instituto per fideicommissum libertatem Pamphilo servo dedit: eidem cibariorum nomine legavit quinos aureos et vestiarii in singulos annos quinquagenos, si cum filio eius moretur: quaero, filio defuncto an alimenta debentur. Respondit, si conditioni paruisset, deberi et post mortem.*

³⁹⁸ *Cibaria et vestiaria per fideicommissum dederat et ita adiecerat: "Quos libertos meos, ubi corpus meum positum fuerit, ibi eos morari iubeo, ut per absentiam filiarum mearum ad sarcofagum meum memoriam meam quotannis celebrent". Quaesitum est, uni ex libertis, qui a die mortis neque ad heredes accesserit neque ad sepulchrum morari voluerit, an alimenta praestanda sint. Respondit non praestanda.*

³⁹⁹ *Basilice libertae decem dedit, quam apud Epictetum et Callistum libertos esse voluit, ut, cum fuerit Basilice annorum viginti quinque, cum usuris quincuncibus restituerentur ita, ut ex usuris aleretur, prout aetatem ampliaverit: quaesitum est, an ex alio capite, quo generaliter libertis libertabusque cibaria et vestiaria et habitationem reliquit, etiam Basilice deberentur. Respondit secundum ea quae proponerentur non deberi, nisi hoc quoque ei datum probaretur. Claudius: quia destinaverat alimentis eius usuras pecuniae, quas specialiter ei praelegaverat.*

⁴⁰⁰ *Servo libertatem dedit qui erat annorum quindecim, "cum erit annorum triginta", eidem ex die mortis suae quoad viveret cibariorum nomine denarios denos, vestiarii denarios viginti quinque praestari se velle significavit: quaesitum est, an utile esset cibariorum et vestiariorum legatum, cum Stichus ante libertatis tempus decesserit, et an, si non est utile, heres qui praestiterat a coherede repetere possit, apud quem morabatur. Respondi non quidem*

libro 41 ad edictum)⁴⁰¹.

Existen diferentes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el ámbito del los alimentos⁴⁰², comprendiendo los alimentos y las medicinas, D.24,3,22,8 (*Ulpianus libro 33 ad edictum*)⁴⁰³; lo necesario para la vida, es decir, lo que el hombre necesita para vivir, D.50,16,43 (*Ulpianus libro 58 ad edictum*)⁴⁰⁴; con la denominación *victus* se significan las demás cosas que usamos para defender nuestro cuerpo, D.50,16,44 (*Gaius libro 22 ad edictum provinciale*)⁴⁰⁵; todo lo que sea necesario para su sustento y el de los suyos, D.7,8,12,1 (*Ulpianus libro 17 ad Sabinum*)⁴⁰⁶; sin estas cosas

debita fuisse, sed si id, quod datum est, in alimenta consumptum sit, repeti non posse.

⁴⁰¹ *Mulier autem in possessionem missa ea sola, sine quibus fetus sustineri et ad partum usque produci non possit, sumere ex bonis debet: et in hanc rem curator constituendus est, qui cibum potum vestitum tectum mulieri praestet pro facultatibus defuncti et pro dignitate eius atque mulieris.*

⁴⁰² Sobre el alcance general y posible extensión del concepto de alimentos, véase ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), págs. 98 a 103.

⁴⁰³ *Sin autem in saevissimo furore muliere constituta maritus dirimere quidem matrimonium calliditate non vult, spernit autem infelicitatem uxoris et non ad eam flectitur nullamque ei competentem curam inferre manifestissimus est, sed abutitur dotem: tunc licentiam habeat vel curator furiosae vel cognati adire iudicem competentem, quatenus necessitas imponatur marito omnem talem mulieris sustentationem sufferre et alimenta praestare et medicinae eius succurrere et nihil praetermittere eorum, quae maritum uxori adferre decet secundum dotis quantitatem. Sin vero dotem ita dissipaturus ita manifestus est, ut non hominem frugi oportet, tunc dotem sequestrari, quatenus ex ea mulier competens habeat solacium una cum sua familia, pactis videlicet dotalibus, quae inter eos ab initio nuptiarum inita fuerint, in suo statu durantibus et alterius exspectantibus sanitatem et mortis eventum.*

⁴⁰⁴ *Verbo "victus" continentur, quae esui potuique cultuique corporis quaeque ad vivendum homini necessaria sunt. Vestem quoque victus habere vicem Labeo ait:*

⁴⁰⁵ *Et cetera, quibus tuendi curandive corporis nostri gratia utimur, ea appellatione significantur.*

⁴⁰⁶ *Praeter habitationem quam habet, cui usus datus est deambulandi quoque et gestandi ius habebit. Sabinus et Cassius et lignis ad usum cottidianum et horto et pomis et holeribus et floribus et aqua usurum, non usque ad compendium, sed ad usum, scilicet non usque ad abusum: idem Nerva, et adicit stramentis et sarmentis etiam usurum, sed neque foliis neque oleo neque frumento neque frugibus usurum. Sed Sabinus et Cassius et Labeo et Proculus hoc amplius etiam ex his quae in fundo nascuntur, quod ad victum sibi suisque sufficiat sumpturum et ex his quae Nerva negavit: iuventius etiam cum convivis et hospitibus posse uti: quae sententia mihi vera videtur: aliquo enim largius cum usuario agendum est pro dignitate eius, cui relictus est usus. Sed utetur his, ut puto, dumtaxat in villa: pomis autem et oleribus et floribus et lignis videndum, utrum eodem loco utatur dumtaxat an etiam in oppidum ei deferri possint: sed melius est accipere et in oppidum deferenda, neque enim grave onus est horum, si abundant in fundo.*

(alimentos, vestido y habitación) necesarias para la vida, no puede mantenerse el cuerpo, D.34,1,6 (*Iavolenus libro secundo ex Cassio*)⁴⁰⁷. Los términos *alimenta* y *victus* evolucionaron desde un significado aparentemente más restringido en sus orígenes (alimentar, nutrir) hasta comprender todas las cosas necesarias para la vida, estableciéndose así los límites probables.

Los antecedentes clásicos quedan reflejados en la regulación actual de los alimentos entre parientes. El artículo 142 del Código Civil regula el contenido de los alimentos al establecer que “se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica. Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y aun después cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable⁴⁰⁸. Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo”.

Por todo lo expuesto, cabe entender que el concepto de necesidades vitales es más amplio que el ámbito definido por el citado artículo 142 del Código Civil para los alimentos entre parientes pero el término necesidades vitales comprende, al menos, estos alimentos.

El fin del patrimonio protegido es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario, por lo que el análisis de la legislación, jurisprudencia y doctrina sobre los alimentos entre parientes permite determinar supuestos concretos coherentes con ese fin⁴⁰⁹.

⁴⁰⁷ *Legatis alimentis cibaria et vestitus et habitatio debebitur, quia sine his ali corpus non potest: cetera quae ad disciplinam pertinent legato non continentur.*

⁴⁰⁸ JAVOLENO, D.34,1,6 (*Iavolenus libro secundo ex Cassio*), excluye expresamente la educación en un contexto referido al legado de alimentos pero incluye las vituallas, vestido y habitación, además de una referencia expresa a que podría acoger todo lo necesario para la vida.

⁴⁰⁹ Como afirma GARCÍA GARRIDO (1964), “es necesario, siguiendo la vía iniciada por los prudentes romanos, dedicar una atención preferente a los principios morales y éticos inspiradores del ordenamiento jurídico y entre ellos a los criterios de la *utilitas*, la *aequitas* y la *fides*, por encima de preocupaciones de tipo sistemático, teórico o

4.3.2.2. *Autonomía respecto a los alimentos.*

Si bien los alimentos regulados en el artículo 142 del Código Civil pueden entenderse comprendidos dentro de las necesidades vitales, éstas son más amplias⁴¹⁰. Por este motivo, el análisis de la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario como fin del patrimonio protegido debe incluir aquellas no comprendidas expresamente dentro del concepto de alimentos entre parientes.

Esta mayor amplitud queda reflejada en la regulación del nuevo contrato de alimentos introducido por la citada Ley 41/2003. La redacción del artículo 1791 del Código Civil establece que “por el contrato de alimentos una de las partes se obliga a proporcionar vivienda, manutención y asistencia de todo tipo a una persona durante su vida, a cambio de la transmisión de un capital en cualquier clase de bienes y derechos”. El ámbito de esta prestación, regulada en el artículo 1793 del Código Civil, difiere del propio de la prestación de alimentos entre parientes puesto que “la extensión y calidad de la prestación de alimentos serán las que resulten del contrato y, a falta de pacto en contrario, no dependerá de las vicisitudes del caudal y necesidades del obligado ni de las del caudal de quien los recibe”, pudiendo de esta manera comprender necesidades vitales que no necesariamente se encuentren comprendidas en el literal del citado artículo 142 del Código Civil.

Como afirma reiteradamente la Dirección General de Tributos, “las necesidades vitales de

conceptual que deben siempre servir a las realidades para las que nacen”.

⁴¹⁰ En este sentido se pronuncia ESCRIBANO TORTAJADA (2009), pág. 407, al afirmar que las necesidades vitales “equivalen al concepto de alimentos del artículo 142 del Código Civil, es decir, lo indispensable para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica, educación, incluyendo todas aquellas necesidades imprescindibles y esenciales para la vida de una persona con discapacidad, como puede ser la asistencia o ayuda de una tercera persona para realizar las actividades cotidianas”.

cada titular de un patrimonio protegido constituyen una cuestión de hecho que podrá acreditarse empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria”. Esta ausencia de concreción inicial permite una mejor adaptación de su contenido a la realidad social de cada momento. No obstante, la jurisprudencia permite la subsunción de casos concretos objeto de controversia en el tenor de la norma objeto de aplicación⁴¹¹.

Como afirma GARCÍA GARRIDO (1964)⁴¹², resulta necesario elaborar criterios armónicos de aplicación jurisprudencial buscando una conexión o lógica interna de los fallos o decisiones que evite las contradicciones entre sentencias y la inseguridad jurídica que produce una jurisprudencia vacilante. Reafirma que frente a la jurisprudencia conceptual se debe imponer la jurisprudencia de la utilidad. De acuerdo con este planteamiento, resulta necesario el análisis de las decisiones jurisprudenciales que versan sobre la materia.

El examen de la jurisprudencia⁴¹³ permite considerar dentro de las necesidades vitales la contratación de los servicios de una tercera persona para el cuidado del titular-beneficiario⁴¹⁴. En

⁴¹¹ La prestación de alimentos en el Derecho Romano presentaba una situación similar puesto que, como señala ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), pág. 87, “si el sentido originario de *alimenta* en este contexto hubiera sido realmente amplio y flexible, en el conjunto de situaciones que se pretendía resolver en la práctica habitual, a nuestro juicio, probablemente, los juristas posteriores no hubieran sentido la necesidad de pormenorizar o rellenar su contenido. A veces, como es sabido, esta tendencia detallada consigue un efecto contrario al pretendido, pues, en lugar de conseguir ampliar el abanico de posibilidades que afectan a su contenido, en el fondo cercenan el posible efecto genérico original del término, especificándose exclusivamente los aspectos de acogida del mismo; si bien, no nos parece que éste haya sido el móvil del legislador, sino más bien al contrario”.

⁴¹² Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes.

⁴¹³ El análisis de la jurisprudencia resulta esencial puesto que, como señala D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1973), pág. 53, “Derecho es lo que aprueban los jueces”. En este mismo sentido se pronuncia GARCÍA GARRIDO (1987a) al afirmar que “no existe más Derecho que el que se aplica en la práctica y se crea para dirimir los conflictos entre los particulares”.

⁴¹⁴ La citada consulta tributaria V1526-08 interpelaba expresamente a la Dirección General de Tributos sobre la posible consideración de “la asistencia de cualquier persona para su desarrollo personal y profesional” como una necesidad vital del titular-beneficiario. VIVAS TESÓN (2009b), pág. 69, se formuló también esta cuestión y afirmó que las necesidades vitales son “un concepto jurídico indeterminado que exige concreción judicial según las

este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 23 de abril de 2009 afirma que “en el caso que debatimos -así lo hicimos constar, porque es hecho declarado probado- el cuadro patológico de la trabajadora ha permanecido inmodificado desde que en 2001 le fue reconocida la gran invalidez [paraplejía determinada por lesión medular, con necesidad de silla de ruedas y ayuda de tercera persona para atender las necesidades vitales]”. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 863/2008 de 16 octubre de 2008 se ha manifestado expresamente en un supuesto de discapacidad visual al considerar que “los hechos declarados probados en ningún momento afirman que la trabajadora demandante no necesite el concurso de otra persona para atender a necesidades vitales, sino que, por el contrario, de una manera indirecta mantiene la necesidad de tal ayuda a través de la redacción del apartado sexto; por otro lado, la pérdida de visión es incompatible con el desplazamiento autónomo, incluso, con la posibilidad autónoma de vestirse a comer o de atender a su aseo diario, pues precisa de alguien que le coloque a su alcance la ropa o la comida o le facilite el acceso a los productos y útiles precisos para el aseo diario”. La asistencia a personas mayores ha sido analizada por la sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid núm. 293/2010 de 21 de octubre de 2010, en la cual se había “contratado durante aproximadamente un año a una persona para que le ayudara en esa tarea (asistencia y cuidado de una persona mayor) con un coste del orden de 400 a 600 Euros mensuales” y existían “disposiciones de dinero que estaban destinadas a cubrir las necesidades vitales y ordinarias de D. Victoriano así como otras propias de su ancianidad y delicado estado de salud (p.e. ropa, alimentación, limpieza, cuidados de la casa, medicamentos y productos de farmacia no cubiertos por la Seguridad Social, dinero de bolsillo)”.

circunstancias del caso concreto, pues los cuidados y atenciones pueden llegar a ser muy diversos (p. ej. ¿es «necesidad vital» contratar a un/a cuidador/a los 24 horas del día para atender a la persona con discapacidad?...). Sobre esta materia, ESCRIBANO TORTAJADA (2009), pág. 407, considera que las necesidades vitales incluyen “todas aquellas necesidades imprescindibles y esenciales para la vida de una persona con discapacidad, como puede ser la asistencia o ayuda de una tercera persona para realizar las actividades cotidianas”.

Por su parte, la sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas núm. 490/2008 de 14 de julio de 2008 incluye específicamente dentro del contrato de alimentos “las necesidades vitales de habitación, manutención, cuidados, etc.” y afirma, respecto a las necesidades del alimentista, que “podría atender las personales mediante la contratación de un cuidador profesional”.

Con carácter general, las necesidades vitales del titular-beneficiario se circunscriben a su persona. No obstante, conviene señalar que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 113/1989 de 22 de junio de 1989 vincula el mínimo vital a la protección de la familia. En la misma se niega “que la efectividad de los derechos patrimoniales se lleve al extremo de sacrificar el mínimo vital del deudor, privándole de los medios indispensables para la realización de sus fines personales así como en la protección de la familia, el mantenimiento de la salud y el uso de una vivienda digna y adecuada, valores éstos que, unidos a las prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad que debe garantizar el régimen público de Seguridad Social, están constitucionalmente consagrados en los arts. 39, 41, 43 y 47 de la Constitución, y obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales, a cuyo fin resulta razonable y congruente crear una esfera patrimonial intangible a la acción ejecutiva de los acreedores que coadyuve a que el deudor pueda mantener la posibilidad de una existencia digna”. Este pronunciamiento permite contemplar la posibilidad de que la jurisprudencia incluya determinados aspectos de la protección de la familia del titular-beneficiario dentro de sus necesidades vitales⁴¹⁵.

⁴¹⁵ LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), pág. 37, considera posible ampliar el término necesidades vitales más allá del propio titular-beneficiario al afirmar que “las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares y entiendo, pues no hay que descartarlo, que incluso el propio sostenimiento de personas a cargo del propio discapacitado”. Por su parte, VIVAS TESÓN (2009b), pág. 69, considera que “según creemos, el legislador está pensando exclusivamente en las «necesidades vitales» del titular-beneficiario del patrimonio protegido, pero y si éste tuviera personas a su cargo, ¿podría también satisfacer sus «necesidades vitales» con los bienes integrantes de su patrimonio protegido?”.

Debe señalarse, como ya ha precisado GARCÍA GARRIDO (1964)⁴¹⁶, la importancia de no aislar las máximas o decisiones del caso para el que nacen. En la técnica del precedente jurisprudencial, este hecho conduce a una peligrosa axiomatización de principios jurisprudenciales que más contribuye a complicar que a simplificar el orden jurídico.

Las necesidades vitales del discapacitado son mayores que las derivadas de los alimentos entre parientes puesto que el discapacitado presenta las necesidades vitales de las personas sin discapacidad más las propias que emanan de su minusvalía⁴¹⁷.

4.3.2.3. *Aportaciones.*

El patrimonio protegido tiene como fin la satisfacción de las necesidades vitales de su titular-beneficiario. El análisis de la prestación de alimentos en el Derecho Romano permite clarificar el procedimiento para la determinación del contenido del término necesidades vitales⁴¹⁸.

El contenido de este término presenta una inconcreción inicial que permite su adaptación a las circunstancias de la realidad social de cada momento, circunstancias que deberán ser valoradas por los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y por la jurisprudencia en

⁴¹⁶ Cfr. GARCÍA GARRIDO (1964), págs. 55 y siguientes.

⁴¹⁷ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2005) advierte que “las necesidades vitales de un discapacitado son superiores a las de una persona que no padezca los grados de minusvalía indicados”.

⁴¹⁸ Como afirma D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1993), pág. 286, el estudioso del Derecho Romano “como jurista, a diferencia de lo que sucede con un puro historiador, no puede detenerse ante el vacío de las fuentes, sino que debe encontrar en cada caso imaginable la solución que el jurista romano hubiera podido dar, y probablemente dio, aunque no se conserve rastro escrito de tal solución”. Con relación a la línea de investigación basada en el análisis del casuismo en la jurisprudencia, véase GARCÍA GARRIDO (1976), GARCÍA GARRIDO (1988a), GARCÍA GARRIDO, FLORÍA HIDALGO (1991), GARCÍA GARRIDO (2004), GARCÍA GARRIDO (2006), GARCÍA GARRIDO (2010) y GARCÍA GARRIDO (2011).

sus pronunciamientos⁴¹⁹. La reiteración de estos pronunciamientos será la que permita delimitar el contenido de las necesidades vitales y su evolución⁴²⁰. Este procedimiento es el mismo seguido por la jurisprudencia romana para la determinación del contenido de los términos *alimenta* y *victus*⁴²¹. Si bien Ulpiano, D.50,16,43 (*Ulpianus libro 58 ad edictum*)⁴²², ya realiza una primera definición, no es sino la reiteración pormenorizada de las fuentes la que ofrece una concreción de los aspectos que se incluyen dentro de su extensión. Como señala ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010)⁴²³, “el verbo *alere*, y por tanto la palabra *alimenta*, tenían en su origen un sentido más restringido (más próximo a la idea de nutrir, sustentar, suministrar víveres). En su profunda evolución puede apreciarse que los juristas de finales de la república y la época clásica, experimentan la necesidad de extender su contenido (o detallar), ampliándolo, no sólo a las necesidades más primarias, alimentación, suministro de víveres, nutrición, sino también al alojamiento, cama, vestido y calzado”.

La precisión del ámbito de las necesidades vitales podría realizarse distinguiendo entre un

⁴¹⁹ La importancia de la jurisprudencia en la delimitación del concepto de necesidades vitales es incuestionable. Por este motivo, resulta de especial relevancia señalar el método casuístico llevado a cabo por la jurisprudencia clásica puesto que, como señala D’ORS Y PÉREZ-PEIX (1955), “dos excesos sistemáticos de la civilística moderna han conducido al empobrecimiento de la fuerza creadora de nuestra jurisprudencia. La tiranía de las obras pedagógicas, peor que la tiranía de los códigos legales, ha impuesto a nuestros juristas un esquematismo rudimentario, rígido e infecundo. Nuestro funesto régimen de oposiciones memorísticas, utilizado para la selección de los especialistas a los que la sociedad confía la conducción de su propia vida jurídica, al verse perfectamente servido por aquella modesta literatura pedagógica, ha contribuido también a la esterilización de nuestra jurisprudencia actual”.

⁴²⁰ El análisis de la evolución del contenido de los alimentos entre parientes desde el Derecho Romano hasta la actualidad permite observar la progresiva ampliación de este contenido. Inicialmente incluía los víveres, alojamiento, cama, vestido y calzado, comprendiendo posteriormente la asistencia médica y llegando a incluir la educación e instrucción.

⁴²¹ MENTXAKA ELEXPE (2004), pág. 521, señala que los juristas clásicos utilizaban el método del examen ponderado del caso: “cuando se encuentran ante una cuestión jurídica tratan de buscar, con gran sensibilidad, los elementos decisivos para su solución. En este acercamiento al caso, ponderan -de ahí lo de examen ponderado- entre las múltiples circunstancias aquellas que, con base en su fino criterio jurídico, son las más relevantes para llegar a la solución justa, que naturalmente pueden variar en cada caso y diferir bastante de un supuesto a otro”.

⁴²² *Verbo "victus" continentur, quae esui potuique cultuique corporis quaeque ad vivendum homini necessaria sunt. Vestem quoque victus habere vicem Labeo ait:*

⁴²³ *Vid.* ALBURQUERQUE SACRISTÁN (2010), pág. 99.

contenido nuclear y un contenido extenso. Por una parte, el contenido nuclear comprendería el conjunto de necesidades vitales ya incluidas dentro del ámbito de la prestación de alimentos entre parientes. La concreción de su contenido puede realizarse a la luz de la normativa, doctrina y jurisprudencia relativas a esta prestación. Por otra parte, el contenido extenso estaría constituido por aquellas necesidades vitales que no pertenecen al ámbito propio de los alimentos entre parientes. Este contenido extenso podría diferenciar a su vez entre las necesidades vitales generales y las necesidades vitales derivadas de la discapacidad. Las primeras pueden ser objeto de estudio en base a los pronunciamientos que versen sobre el contrato de alimentos mientras que las segundas son las necesidades vitales que específicamente presentan los titulares-beneficiarios por motivo de su discapacidad, teniendo una delimitación que emana específicamente del desarrollo normativo, conceptual y forense del patrimonio protegido.

Las necesidades vitales del titular-beneficiario de un patrimonio protegido engloban las comprendidas dentro del mínimo legal exigido a la prestación de alimentos entre parientes, las susceptibles de cobertura mediante pacto en un contrato de alimentos y las que específicamente derivan de su condición de discapacitado.

CAPÍTULO 5

RÉGIMEN FISCAL DE LAS DISPOSICIONES

El patrimonio protegido es configurado como un patrimonio de destino al que se otorgan incentivos fiscales. Por este motivo, los criterios que establecen cuándo pueden realizarse las disposiciones de los bienes y derechos que lo integran y a qué pueden destinarse, manteniendo los incentivos fiscales, resultan determinantes para la aplicación de esta figura por sus potenciales beneficiarios⁴²⁴.

Desde la entrada en vigor de la citada Ley 41/2003 han surgido dificultades en la interpretación del régimen fiscal de las disposiciones. El tratamiento de los actos de disposición de los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido derivado del tenor literal de la norma ha sido considerado por PÉREZ HUETE (2004)⁴²⁵ como “uno de los puntos más discutidos y discutibles de la nueva regulación”. Esta situación originó que la Dirección General de Tributos, en su contestación a la consulta tributaria V0844-06⁴²⁶, matizara la interpretación estrictamente literal del término “disposición” contenido en la normativa del IRPF. No obstante, SEGURA ALASTRUÉ (2006)⁴²⁷, en su análisis de esta contestación de la Dirección General de Tributos, mantenía sobre esta cuestión que “sin duda el tratamiento de los actos de disposición de los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de los discapacitados representa uno de los temas más problemáticos de esta regulación”. Esta problemática motivó que la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de

⁴²⁴ En este sentido, PÉREZ HUETE (2005), pág. 134, ha manifestado que “se produce una excesiva complejidad del régimen tributario, junto con una serie de obligaciones formales que hacen que sea escasamente atractivo en la práctica para las partes que intervienen en su creación, como lo demuestra el escaso número constituido durante el año 2004”.

⁴²⁵ *Vid.* PÉREZ HUETE (2004), pág. 14.

⁴²⁶ Consulta tributaria V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/05/2006.

⁴²⁷ *Vid.* SEGURA ALASTRUÉ (2006), pág. 28.

noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE de 26 de marzo) introdujera “la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta de la disparidad de criterios detectados en la práctica”⁴²⁸. La aclaración legal, a pesar de suponer un avance considerable en la materia, no ha resuelto toda la problemática que presenta el régimen fiscal de las disposiciones. En este sentido, dos meses después de la publicación de la citada Ley 1/2009 y antes de su entrada en vigor, el COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009)⁴²⁹ realizó una valoración de la fiscalidad del patrimonio protegido en general y de esta ley en particular considerando que “el segundo aspecto más perjudicial a nuestro juicio es la regulación de las consecuencias fiscales de las disposiciones de bienes y derechos que forman el patrimonio protegido”⁴³⁰.

A estas dificultades de carácter interpretativo se añade el reducido número de disposiciones realizadas por los patrimonios protegidos constituidos en la actualidad, lo que dificulta el establecimiento de criterios en los procedimientos de comprobación de la Administración Tributaria.

La escasa aplicación del patrimonio protegido con relación al elevado número de

⁴²⁸ En la tramitación parlamentaria de esta norma, el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds afirmó en la justificación de su enmienda número 7 que “las disposiciones de bienes y/o derechos aportados a los patrimonios protegidos, es sin duda una de las cuestiones que más controversia ha venido causando desde la entrada en vigor de la Ley 41/2003” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 6), siendo reiterada esta afirmación por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso en la justificación de su enmienda número 9 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 11).

⁴²⁹ *Cfr.* COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009), pág. 7.

⁴³⁰ El primer aspecto es el régimen fiscal de las aportaciones al patrimonio protegido (*cfr.* COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD (2009), págs. 5 a 7).

beneficiarios potenciales puede deberse, en parte, a la imprecisión del régimen fiscal de las disposiciones.

5.1. ANÁLISIS TELEOLÓGICO.

La exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 expresa la intención del legislador de configurar el patrimonio protegido como una figura que desarrolle su eficacia económica cuando falten los familiares del discapacitado⁴³¹. En este sentido señala que “hoy constituye una realidad la supervivencia de muchos discapacitados a sus progenitores..., que hace aconsejable que la asistencia económica al discapacitado no se haga sólo con cargo al Estado⁴³² o a la familia, sino con cargo al propio patrimonio que permita garantizar el futuro del minusválido”⁴³³. Esta intención se vio reflejada durante la tramitación parlamentaria⁴³⁴ en las intervenciones de MARTÍN VIVAS⁴³⁵, SÁNCHEZ GARRIDO⁴³⁶ y MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ⁴³⁷ así como en la participación del COMITÉ

⁴³¹ Para un análisis detallado de los aspectos sucesorios de la citada Ley 41/2003, véase FUENTESECA DEGENEFFE (2004).

⁴³² En las Comunidades Autónomas se aprecian dificultades económicas para hacer frente a sus competencias en materia de sanidad, dependencia y discapacidad. En este sentido, TRÁNCHEZ MARTÍN *et al.* (2007), pág. 86, señalan que “las dificultades financieras autonómicas parecen proceder, además, del comportamiento del gasto sanitario que, en algunos periodos, está creciendo por encima de la tasa de variación del PIB”.

⁴³³ GONZÁLEZ RABANAL (2001), pág. 16, diferencia dos modelos del Estado del Bienestar: *Welfare State* e institucional. El patrimonio protegido podría participar en cierta medida de ambos puesto que, si bien se apoya en la familia y las aportaciones que realiza, existe una importante acción del poder público en la regulación de su régimen jurídico y de los incentivos fiscales que le son propios.

⁴³⁴ La tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003 en el Congreso de los Diputados se realizó por la Comisión de Política Social y Empleo con competencia legislativa plena, actuando como ponentes BELDA PÉREZ-PEDRERO, CAMPUZANO I CANADÉS, MARTÍN VIVAS, MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ, MONZÓN CABRERA, NÚÑEZ CASTAIN, REJÓN GIEB, RODRÍGUEZ DÍAZ, SÁNCHEZ GARRIDO y TXUECA ISASTI. En el Senado fue encomendada a la Comisión de Trabajo y Asuntos Sociales con competencia legislativa plena, actuando como ponentes FERNÁNDEZ-DELGADO Y CERDÁ, GIMÉNEZ MARTÍN, LASHERAS MEAVILLA, PARDO RAGA, ROMERO CALERO y SESMILO I RIUS.

⁴³⁵ MARTÍN VIVAS afirmó la necesidad de “un nuevo marco jurídico que garantice la cobertura de las necesidades económicas de las personas con discapacidad cuando no viven sus padres. Este es precisamente el objeto de la ley del estatuto patrimonial del discapacitado” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077).

⁴³⁶ SÁNCHEZ GARRIDO manifestó que “lo que estamos haciendo es crear una figura paralela, similar a lo que son los

ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD⁴³⁸ y la FUNDACIÓN AEQUITAS⁴³⁹.

No obstante, la redacción final del articulado de la citada Ley 41/2003 no refleja esta intención de forma clara y ha originado interpretaciones que no sólo comprenden la formación del patrimonio protegido para la satisfacción de las necesidades vitales cuando el titular-beneficiario sobrevive a sus progenitores. En este sentido, MARÍN CALERO (2004)⁴⁴⁰ sostiene que “los padres obtendrán beneficios fiscales por pagos y entregas de bienes que, en la práctica, ya vienen haciendo a sus hijos discapacitados, sin más inconveniente añadido que el verse obligados a llevar cierto control de su utilización y gasto”⁴⁴¹.

planes de pensiones” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413).

⁴³⁷ MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ calificó el patrimonio protegido como “un instrumento que va a permitir que muchas familias puedan dar una mejor respuesta a esa pregunta que todos se hacen: qué será de mi hijo cuando yo no esté y no le pueda cuidar... Este proyecto de ley procura que todas las familias que tienen discapacitados a su cargo puedan planificar el futuro. Asimismo permite que se pueda dotar un patrimonio, especialmente protegido, en el que pueden realizar aportaciones, en primer lugar, los familiares, así como otras personas, cuyos rendimientos se destinan a garantizar a los discapacitados graves una calidad de vida en el futuro... Este avance hoy es necesario, quizá no hace unos años, porque hoy muchas personas con discapacidades graves tienen una esperanza de vida mayor y en muchos casos sobreviven a sus padres” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, págs. 15414 y 15415).

⁴³⁸ Su relevante participación es citada por MARTÍNEZ-PUJALTE LÓPEZ en su intervención parlamentaria (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15414).

⁴³⁹ ENTRENA PALOMERO (2004), pág. 37, como coordinadora de la FUNDACIÓN AEQUITAS, manifestó que “si el discapacitado es nuestro hijo, inmediatamente nos plantearemos esta pregunta: ¿qué será de nuestro hijo cuando nosotros faltemos? Esta pregunta se desdobra, a su vez, en dos: ¿cómo podemos crear un patrimonio a su nombre para garantizarle su subsistencia mientras viva? ¿quién podrá encargarse de la administración honesta y diligente de los bienes de nuestro hijo?... Por ello, lo que tenemos es que utilizar las nuevas vías que nos da la ley 41/2003, la ley del patrimonio especialmente protegido de la persona con discapacidad”.

⁴⁴⁰ *Vid.* MARÍN CALERO (2004), pág. 90.

⁴⁴¹ Las aportaciones al patrimonio protegido son plenamente compatibles con la aplicación del mínimo por descendientes. En este sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos al afirmar que “si las únicas rentas obtenidas por la hija de los consultantes son los rendimientos de trabajo derivados de las aportaciones al patrimonio protegido y dado que por su cuantía no se integran en la base imponible, se entiende cumplido el requisito de no obtener rentas anuales superiores a 8.000 euros. Cumplidos los restantes requisitos exigidos por la normativa los consultantes podrán aplicar el mínimo por descendientes” (Consulta tributaria V1425-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 11/07/2006).

Para la concreción del régimen fiscal de las disposiciones, como señala SEGURA ALASTRUÉ (2006)⁴⁴², “lo importante es definir qué debe entenderse por acto de disposición”. Esta definición debe precisar el límite material, concretando a qué pueden destinarse las disposiciones, y el límite temporal, determinando cuándo pueden realizarse las disposiciones, de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales. Desde la entrada en vigor de la citada Ley 41/2003, la definición del concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido ha evolucionado hasta llegar al estado actual.

5.2. EL CONCEPTO DE DISPOSICIÓN EN LA LEY 41/2003.

El patrimonio protegido es una figura jurídica de reciente creación en nuestro ordenamiento. Por este motivo, la citada Ley 41/2003 contiene la primera regulación del concepto de disposición⁴⁴³. Su exposición de motivos afirma que “la ley se ocupa de las consecuencias fiscales derivadas de la realización de actos de disposición de los bienes o derechos integrantes del patrimonio protegido cuando tales actos de disposición se realicen en el plazo comprendido entre el período impositivo de la aportación y los cuatro siguientes”.

Por una parte, el artículo 15.cuatro LPP modifica la normativa del IRPF estableciendo que “la disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales:

⁴⁴² Vid. SEGURA ALASTRUÉ (2006), pág. 28.

⁴⁴³ El sentido propio del término “disposición” se determina por la REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2001) como “acción y efecto de disponer”, entendiéndose a su vez por disponer el “ejercitar en algo facultades de dominio, enajenarlo o gravarlo, en vez de atenerse a la posesión y disfrute”.

a) Si el aportante fue un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dicho aportante deberá integrar en la base imponible del período impositivo en que se produzca el acto de disposición, las cantidades reducidas de la base imponible correspondientes a las disposiciones realizadas más los intereses de demora que procedan.

b) Cualquiera que haya sido el aportante el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible del período impositivo en que se produzca el acto de disposición, la cantidad que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de esta ley, más los intereses de demora que procedan.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 36 quáter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones, las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo⁴⁴⁴.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior también deberá efectuarla dicho trabajador. La

⁴⁴⁴ Con relación a la aplicación en el Impuesto sobre Sociedades conviene señalar que citado artículo 36 quáter de la Ley 43/1995, posteriormente artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establecía una deducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. No obstante, el apartado segundo de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) establece que “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

falta de comunicación constituirá infracción tributaria simple, sancionable con multa de 100 a 800 euros.

A los efectos previstos en este apartado, tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a los que se refiere el apartado 2 del artículo 36 quáter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.”

Por otra parte, el artículo 16 LPP modifica la normativa del Impuesto sobre Sociedades determinando que “cuando se efectúen disposiciones de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de los trabajadores, de sus parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, en los términos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 5 del artículo 47 sexies de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el sujeto pasivo que efectuó la aportación, en el período en que se hayan incumplido los requisitos, conjuntamente con la cuota correspondiente a su período impositivo, ingresará la cantidad deducida conforme a lo previsto en este artículo, además de los intereses de demora”.

La citada Ley 41/2003 no contiene una definición expresa del concepto de disposición pero su régimen fiscal de las disposiciones⁴⁴⁵ determina, como señala SEGURA ALASTRUÉ (2006)⁴⁴⁶, que “disponer de un bien o derecho en un periodo de cuatro años desde su aportación tiene unos claros efectos penalizadores”.

5.2.1. Disposición como límite material.

⁴⁴⁵ Para un análisis del régimen fiscal del patrimonio protegido de acuerdo con la citada Ley 41/2003, véase PÉREZ HUETE (2005).

⁴⁴⁶ Vid. SEGURA ALASTRUÉ (2006), pág. 28.

El concepto de disposición en el patrimonio protegido actúa como límite material señalando a qué pueden destinarse las disposiciones de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales.

El destino de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido se manifiesta en la exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 cuando afirma que esta masa patrimonial “queda inmediata y directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de una persona con discapacidad” y especifica que el patrimonio protegido “se trata de un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. El artículo 1.1 LPP determina dentro del objeto de la ley “establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. Posteriormente, el artículo 5.4 LPP, al regular la administración del patrimonio protegido, resuelve que “todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como sus frutos, rendimientos o productos, deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades vitales de su beneficiario, o al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido”. Esta regulación establece para los bienes y derechos que forman parte del patrimonio protegido un fin instrumental, que es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido, y un fin último, que es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

La finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido ha sido objeto de análisis por la Dirección General de Tributos en su citada contestación a la consulta tributaria V0844-06, reiterada en V1759-06⁴⁴⁷ y V2188-07⁴⁴⁸, al afirmar que “no procederá la regularización

⁴⁴⁷ Consulta tributaria V1759-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 04/09/2006.

de las reducciones practicadas por el aportante, siempre y cuando, sujetándose al régimen de administración exigido por la Ley 41/2003, los actos que se realizan supongan una administración activa del patrimonio tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial”. Posteriormente, en la contestación a la consulta tributaria V0423-08⁴⁴⁹ la Dirección General de Tributos precisó esta cuestión en los siguientes términos: “en el concreto caso planteado, se expone la posibilidad de sustituir elementos integrantes del patrimonio por otros, sin que el valor de aquel se vea mermado, o de adquirir con el metálico inicialmente aportado, bienes muebles o inmuebles que generen una mayor rentabilidad para el propio patrimonio. En ninguno de los dos casos, de acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior, puede hablarse de actos de disposición, siempre que podamos identificar claramente los bienes sustituidos por los nuevos que pasan a integrar el patrimonio protegido, y que la salida de los primeros no erosione el valor de éste, como se deduce del texto de consulta. Por lo tanto, no procederá regularización alguna”. Las contestaciones a estas consultas establecen una delimitación negativa del concepto de disposición excluyendo los actos de administración dirigidos al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido. Esta delimitación permite la gestión activa de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido evitando la pérdida de los beneficios fiscales que el artículo 15.cuatro LPP impone a las disposiciones realizadas en el periodo impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes.

La Dirección General de Tributos ha analizado determinados supuestos concretos de sustitución de bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido en sus contestaciones a las consultas tributarias. El uso de dinero para la realización de inversiones financieras o inmobiliarias

⁴⁴⁸ Consulta tributaria V2188-07, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 16/10/2007.

⁴⁴⁹ Consulta tributaria V0423-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 25/02/2008.

ha sido tratado en las citadas V0844-06 y V1759-06 al interpretar que “la utilización del dinero aportado para realizar algún tipo de inversión financiera o inmobiliaria, no dará lugar a regularización siempre y cuando se efectúe de conformidad con el régimen de administración regulado en el artículo 5 de la Ley 41/2003 y el nuevo bien adquirido sustituya al dinero inicialmente aportado en el patrimonio protegido”. El ejercicio de un derecho de adquisición de un inmueble ha sido objeto de análisis en la citada V0844-06 al afirmar que “no procede la regularización de las aportaciones realizadas cuando el bien inmobiliario adquirido pase a formar parte del patrimonio especialmente protegido”. El pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la donación percibida se encuentra planteado en la citada V0844-06 donde se concluye que “si el régimen de administración lo permite, conforme con el criterio anteriormente expuesto no procederá la regularización”⁴⁵⁰. En estos casos concretos se entiende que el destino de los bienes y derechos es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido.

A pesar de la existencia de la anterior finalidad instrumental, la finalidad última de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio protegido, así como de sus frutos, rendimientos o productos, es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Por este motivo, la delimitación positiva del concepto de disposición exige concretar qué se entiende por necesidades vitales.

La citada Ley 41/2003 no recoge una definición legal de necesidades vitales lo que ha generado un interrogante sobre las necesidades que se encuentran dentro de esta categoría. En este

⁴⁵⁰ El análisis del pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presenta una especial importancia si se tiene en cuenta que el artículo 15 LPP recoge que no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo. Por tanto, si estará sujeta a este impuesto la parte que exceda de los límites establecidos en la citada Ley 41/2003 (Consulta tributaria V0386-04, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, 03/12/2004, reiterada en la consulta tributaria V1311-11, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, 24/05/2011).

sentido, PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005)⁴⁵¹ señala que “el patrimonio especialmente protegido, así como sus frutos, productos y rendimientos, se encuentra afecto a las necesidades vitales del discapacitado, por lo que deberán determinarse cuáles son éstas. La Ley guarda silencio al respecto. Los intentos para determinar su contenido específico no pueden abordarse de forma genérica, dado que las necesidades que pueden afectar a la persona discapacitada serán diferentes en atención de las particulares condiciones del sujeto beneficiario. Sin embargo, el hecho de que la norma utilice el término “vitales” no debe restringir su interpretación a las llamadas necesidades esenciales, esto es, a las que afectan al sustento o la habitación, sino que en ellas habrán de incluirse las relativas a procurar todos aquellos cuidados que por las especiales circunstancias que afectan al discapacitado se precisen para que éste pueda llevar una vida digna. Por ello, habrán de incluirse en estas las que deriven de tratamientos médicos exigidos para su rehabilitación, o tengan su origen en programas preventivos o de formación, así como cualquier otra de similar naturaleza”. Por su parte, MARÍN CALERO (2004)⁴⁵² considera que este término engloba las necesidades cotidianas al afirmar que “la aplicación más normal del patrimonio protegido seguramente será, en la práctica, su gasto o consumo, precisamente para la atención de las necesidades cotidianas de su titular”.

Con la intención de obtener un criterio interpretativo sobre este concepto, el 16 de enero de 2007 se presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos, la cual sería resuelta como V1526-08⁴⁵³. En esta consulta se aportaba un criterio notarial según el cual “las necesidades vitales de su titular consistirán, entre otras necesidades, en gastos de vivienda, comida y vestido, en la asistencia a centros especializados, fisioterapia, rehabilitación, tratamiento médico-farmacéutico, etc, así como gastos debidos a posibles internamientos en clínicas, asistencia de cualquier persona

⁴⁵¹ Vid. PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 6.

⁴⁵² Cfr. MARÍN CALERO (2004), pág. 92.

⁴⁵³ Consulta tributaria V1526-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

para su desarrollo personal y profesional, centros, etc, debido a un posible empeoramiento de su situación”. Ante esta consulta, la Dirección General de Tributos estableció el criterio, reiterado en V1528-08⁴⁵⁴, según el cual “las necesidades vitales de cada titular de un patrimonio protegido constituyen una cuestión de hecho que podrá acreditarse empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria”. No obstante, en ese momento el reducido número de disposiciones realizadas por los patrimonios protegidos impedía la difusión de un criterio claro por parte de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria por lo que esta cuestión no quedaba resuelta.

Otro aspecto relevante es el derivado del principio de responsabilidad patrimonial universal. Como se ha mencionado anteriormente, el artículo 1.1 LPP determina dentro del objeto de la ley “establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. No obstante, el artículo 1911 del Código Civil establece el principio de responsabilidad patrimonial universal, según el cual “del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros”. La cuestión que se plantea es si los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido pueden responder de obligaciones derivadas del principio de responsabilidad patrimonial universal que no se encuentren relacionadas con la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

Como señalan MARTÍN SANTISTEBAN (2004)⁴⁵⁵ y PARRA LUCÁN (2009)⁴⁵⁶ esta cuestión fue

⁴⁵⁴ Consulta tributaria V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 24/07/2008.

⁴⁵⁵ Cfr. MARTÍN SANTISTEBAN (2004), págs. 6 y 7.

⁴⁵⁶ Cfr. PARRA LUCÁN (2009), pág. 173.

objeto de debate en la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003. En el plazo de enmiendas al articulado, el Grupo Parlamentario Socialista propuso una enmienda de modificación según la cual “los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido sólo responderán de las obligaciones contraídas por su titular o sus representantes, para la satisfacción directa de las finalidades que determinaron su constitución con el carácter de patrimonio separado”⁴⁵⁷. Por su parte, el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) propuso la adición de un nuevo párrafo al citado artículo 1911 del Código Civil con la siguiente redacción: “El patrimonio protegido de las personas incapacitadas sujetas a tutela responderá exclusivamente de las obligaciones contraídas por el administrador de dicho patrimonio”⁴⁵⁸. Ambas enmiendas fueron rechazadas⁴⁵⁹ por lo que no existe legalmente una separación expresa entre la responsabilidad del patrimonio protegido y la derivada del principio de responsabilidad patrimonial universal⁴⁶⁰.

PASTOR ÁLVAREZ (2004) afirma que “si bien la Ley expresamente aísla determinados bienes

⁴⁵⁷ La motivación de esta enmienda la califica como “una salvaguarda del patrimonio protegido, para evitar actos de disposición, afianzamiento o garantía simulada que pudiera hacerse con los bienes que integran el patrimonio protegido, pero que no guardan relación con dicha masa patrimonial” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 154-5, 10/09/2003, pág. 27). Esta propuesta de enmienda fue reiterada en los mismos términos en la tramitación en el Senado de la citada Ley 41/2003 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, serie II*, núm. 152 d, 13/10/2003, pág. 26).

⁴⁵⁸ Esta enmienda se justificaba por “excluir la masa de bienes afecta a la satisfacción de las necesidades vitales del titular del patrimonio, de la responsabilidad universal proclamada en el texto actual del artículo 1.911. De no incluirse esta salvedad, el patrimonio podría quedar totalmente desprotegido” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 154-5, 10/09/2003, pág. 41). El Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) reiteró la propuesta de enmienda con motivo de la tramitación en el Senado de esta ley (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, serie II*, núm. 152 d, 13/10/2003, pág. 34) pero ésta fue rechazada. LASHERAS MEAVILLA manifestó en su comparecencia que “rechazamos la enmienda número 33, pues consideramos que la modificación del artículo 1911 del Código Civil no es necesaria para la plena eficacia del régimen del patrimonio del discapacitado” (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 528, 21/10/2003, pág. 33).

⁴⁵⁹ En la VII legislatura, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso se encontraba compuesto por 183 diputados, mientras que el Grupo Parlamentario Socialista contaba con 125 diputados y el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) estaba integrado por 15 diputados.

⁴⁶⁰ No obstante, ESCRIBANO TORTAJADA (2009), pág. 408, considera que “es un verdadero patrimonio separado por revestir un régimen de gestión y administración específicos y que debe operar con limitación de responsabilidad entre patrimonios, características esenciales de los patrimonios separados en sentido estricto”.

y derechos del patrimonio personal del discapacitado para vincularlos exclusivamente a sus necesidades vitales, no ha hecho lo mismo en el régimen de responsabilidad patrimonial, al no contemplar la posibilidad de sustraer tales bienes y derechos a la ejecución de todo tipo de acreedores y a los diversos mecanismos que el Derecho les concede para proteger sus derechos”. Por su parte, PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005)⁴⁶¹ señala “la preocupación del legislador por mantener en su plenitud la efectividad del principio de responsabilidad patrimonial universal, consagrado en el artículo 1911 del Código Civil, que podría verse vulnerado al permitir deslindar en el patrimonio del posible deudor una masa de bienes inmune a la acción de los acreedores”. Numerosos autores como CUADRADO IGLESIAS (2004)⁴⁶², DÍAZ ALABART ET AL. (2004)⁴⁶³, DUQUE DOMÍNGUEZ (2004)⁴⁶⁴, MARTÍN SANTISTEBAN (2004)⁴⁶⁵, PEREÑA VICENTE (2004)⁴⁶⁶, LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005)⁴⁶⁷, GALLEGO DOMÍNGUEZ (2007)⁴⁶⁸, SERRANO GARCÍA (2008)⁴⁶⁹ y PARRA LUCÁN (2009)⁴⁷⁰ señalan cómo este silencio normativo puede dificultar el fin último del patrimonio protegido⁴⁷¹.

⁴⁶¹ *Vid.* PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO (2005), pág. 5.

⁴⁶² *Cfr.* CUADRADO IGLESIAS (2004), págs. 1136 y 1146.

⁴⁶³ *Cfr.* DÍAZ ALABART ET AL. (2004), pág. 152.

⁴⁶⁴ *Cfr.* DUQUE DOMÍNGUEZ (2004), pág. 49.

⁴⁶⁵ *Cfr.* MARTÍN SANTISTEBAN (2004), pág. 3.

⁴⁶⁶ *Cfr.* PEREÑA VICENTE (2004), págs. 1765 y 1766.

⁴⁶⁷ *Cfr.* LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), págs. 38 y 54.

⁴⁶⁸ *Cfr.* GALLEGO DOMÍNGUEZ (2007), pág. 122.

⁴⁶⁹ *Cfr.* SERRANO GARCÍA (2008), pág. 371.

⁴⁷⁰ *Cfr.* PARRA LUCÁN (2009), pág. 174.

⁴⁷¹ QUESADA SÁNCHEZ (2008), pág. 197, considera que el nombre de patrimonio protegido es incorrecto puesto que “no cabe entender que una masa de bienes sea un patrimonio en sentido estricto si no se regula una autonomía patrimonial acorde con la misma. Por tanto, por causa de esta cuestión, esta masa de bienes no puede ser considerada un patrimonio en sentido estricto”.

La ausencia de una responsabilidad patrimonial autónoma del patrimonio protegido origina la posibilidad de que los bienes y derechos integrantes del mismo puedan legalmente destinarse a una finalidad que no es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido ni la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario⁴⁷². En este supuesto se contraviene lo dispuesto en los citados artículos 1.1 y 5.4 LPP por lo que puede entenderse que esta disposición conlleva la pérdida de los beneficios fiscales en los términos establecidos en el citado artículo 15.cuatro LPP⁴⁷³.

5.2.2. Disposición como límite temporal.

El concepto de disposición en el patrimonio protegido también actúa como límite temporal delimitando cuándo pueden realizarse las disposiciones de tal manera que mantengan los incentivos fiscales.

Este límite temporal se regula inicialmente en el citado artículo 15.cuatro LPP al establecer que “la disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales”. Más adelante, este mismo artículo

⁴⁷² Sobre esta cuestión, ESCRIBANO TORTAJADA (2009), pág. 408, considera que “sería conveniente que tanto el patrimonio personal como el protegido respondan única y exclusivamente de las deudas generadas en su seno. Pero ello siempre que el patrimonio protegido se constituya sólo para garantizar las necesidades básicas de la persona con discapacidad y no se destine a su enriquecimiento injusto”.

⁴⁷³ La Dirección General de Tributos, en su citada contestación a la consulta tributaria V0844-06, reiterada en la citada V1528-08, ha analizado las consecuencias fiscales derivadas de la extinción del patrimonio protegido fuera del supuesto de fallecimiento. En este supuesto ha interpretado que “en la medida en que implica una salida de los bienes y derechos de la masa patrimonial afecta de forma inmediata y directa a las necesidades vitales de la persona con discapacidad, ha de considerarse una disposición de bienes y derechos a efectos de lo previsto en el artículo 59.5 del TRLIRPF. Ello determinará las obligaciones fiscales reguladas en el precepto si la disposición se efectúa en el período impositivo en que se realizó la aportación o en los cuatro siguientes. La extinción del patrimonio protegido de la persona con discapacidad cuando esta siga siendo titular de los bienes y derechos que lo integran no dará lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los mismos”.

determina el sistema de cómputo de los plazos al precisar que “tratándose de bienes o derechos homogéneos⁴⁷⁴ se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar”. Por este motivo debe determinarse si la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario se considera o no disposición a los efectos del citado artículo 15.cuatro LPP.

Esta cuestión ya fue planteada en el informe remitido al Consejo de Ministros por el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), donde se manifestó que “el Anteproyecto debería haber establecido que el cumplimiento de obligaciones fiscales por disponer del patrimonio en un momento determinado no debería exigirse cuando dicha disposición responda a situaciones de satisfacción de las necesidades que han dado lugar a la constitución del patrimonio. De lo contrario, podría considerarse que prima la voluntad de preservar la masa patrimonial en vez de la satisfacción de las necesidades vitales de la persona con discapacidad, que constituye la finalidad declarada del texto normativo objeto de Dictamen⁴⁷⁵. Posteriormente se reiteraría esta opinión en el informe al expresar que “no debería estipularse de forma genérica el surgimiento de obligaciones fiscales por la disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido, sino que la norma debería tomar en consideración la justificación de estas operaciones para satisfacer las necesidades del titular con discapacidad⁴⁷⁶”.

⁴⁷⁴ La realidad del patrimonio protegido refleja que el dinero es el bien homogéneo al que más frecuentemente se aplica esta disposición. Esta situación ya fue prevista por MARÍN CALERO (2004), pág. 92, cuando afirmó que “se premia sobre todo (vía deducciones fiscales) las aportaciones en pequeñas cantidades, con un máximo anual que parece mucho más adecuado a las aportaciones dinerarias”. DOWN ESPAÑA (2010), pág. 2, ha llegado a afirmar que “las aportaciones al Patrimonio Protegido deben efectuarse en dinero, destinado principalmente a cubrir las necesidades y gastos cotidianos de la personas con discapacidad” y “desaconseja las aportaciones de bienes inmuebles”.

⁴⁷⁵ *Vid.* CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 4. Debe señalarse que, por su parte, el CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL (2003), pág. 20, manifiesta que “nada hay que objetar desde el punto de vista de la justicia tributaria a las modificaciones tributarias que se contienen en el Anteproyecto. Y tampoco cabe formular objeciones técnicas a la concreta regulación proyectada”.

⁴⁷⁶ *Vid.* CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 7.

En la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003 el Grupo Parlamentario Socialista propuso clarificar el ámbito de aplicación de este límite temporal mediante una enmienda de adición al citado artículo 15.cuatro LPP según la cual “tampoco se aplicará lo dispuesto en este apartado cuando la disposición de los bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad sea necesaria, y así se justifique, para satisfacer las necesidades del titular con discapacidad”⁴⁷⁷. Por su parte, el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) propuso una enmienda de modificación del citado artículo 15.cuatro LPP de tal manera que “la disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, con un fin distinto al de la satisfacción de las necesidades vitales de los contribuyentes beneficiarios de los citados patrimonios, determinará las siguientes obligaciones fiscales”⁴⁷⁸. Ambas enmiendas fueron rechazadas⁴⁷⁹. Ante esta situación, SÁNCHEZ GARRIDO manifestó que “el patrimonio del discapacitado no es intangible, se hace para cubrir sus necesidades. Por ello nosotros hemos

⁴⁷⁷ La motivación de esta enmienda considera que “la norma debe prever que, en determinados supuestos, la disposición de bienes o derechos puede ser la única forma de afrontar los gastos y necesidades de la persona con discapacidad. Por ello debe abrirse la posibilidad de que, mediante la oportuna justificación, dichas disposiciones no tengan como consecuencia automática la pérdida de los beneficios fiscales” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 154-5, 10/09/2003, pág. 30). Esta propuesta de enmienda fue reiterada en los mismos términos en la tramitación en el Senado de la citada Ley 41/2003 como enmienda número 19 del Grupo Parlamentario Socialista (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, serie II*, núm. 152 d, 13/10/2003, pág. 29) pero también fue rechazada. PARDO RAGA expresó en su comparecencia en el Senado que “las enmiendas números 16, 17, 18 y 19 del Grupo Parlamentario Socialista serán rechazadas porque suponen una minoración de ingresos” (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 528, 21/10/2003, pág. 34).

⁴⁷⁸ Esta enmienda se justificaba por la “necesidad de prever tal supuesto” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 154-5, 10/09/2003, pág. 42). El Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) reiteró la propuesta de enmienda con motivo de la tramitación en el Senado de esta ley como enmienda número 35 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, serie II*, núm. 152 d, 13/10/2003, pág. 34), siendo también rechazada, según PARDO RAGA, porque “no dice nada nuevo respecto de este proyecto de ley” (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 528, 21/10/2003, pág. 34).

⁴⁷⁹ La enmienda del Grupo Parlamentario Socialista era más restrictiva que la del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) porque exigía la justificación de la necesidad del uso de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido. De esta manera, para evitar la pérdida de los incentivos fiscales, las aportaciones al patrimonio protegido actuaban de manera subsidiaria respecto a otras fuentes de recursos durante el período impositivo en que se realizaba la aportación o en los cuatro siguientes.

propuesto que, cuando realmente se tiene esa necesidad, se debe disponer del patrimonio y no puede haber una penalización fiscal. No se nos ha admitido y lo sentimos porque es el verdadero fin del patrimonio del discapacitado”⁴⁸⁰. La citada Ley 41/2003 estableció el concepto de disposición como límite temporal, el cual, a la luz de la tramitación parlamentaria anteriormente descrita, no excluía la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario del patrimonio protegido del concepto de disposición del citado artículo 15.cuatro LPP⁴⁸¹. Con anterioridad a la citada Ley 1/2009, este concepto no había sido matizado legalmente y había permanecido inalterado en las sucesivas regulaciones del IRPF⁴⁸².

En relación con este límite temporal, MARÍN CALERO (2004)⁴⁸³ manifestó que era “el principal y en mi opinión el único inconveniente” para la constitución y aportaciones periódicas a un patrimonio protegido de dinero, rentas en especie, bienes de consumo y derechos de goce. Por su parte, PÉREZ HUETE (2004)⁴⁸⁴ expresó que “es uno de los puntos más discutidos y discutibles de la nueva regulación”. FERNÁNDEZ LÓPEZ (2004) consideró que “éste es uno de los aspectos que merece una valoración más negativa de la nueva regulación, pues resulta contradictorio con la finalidad perseguida por la propia ley de protección patrimonial de las personas con discapacidades”. Posteriormente, PÉREZ LARA y LÓPEZ MARTÍNEZ (2005) afirmaron que “aunque dichos actos vayan destinados a satisfacer las necesidades vitales de los discapacitados, se

⁴⁸⁰ Vid. *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413.

⁴⁸¹ Como señalaron PÉREZ LARA y LÓPEZ MARTÍNEZ (2005), “se establece de manera general que los actos de disposición efectuados sobre los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido en el periodo impositivo en que se lleva a cabo la aportación o en los cuatro siguientes va a significar la pérdida de los beneficios fiscales”.

⁴⁸² Vid. artículo 47 sexies 5 de la citada Ley 40/1998, en su redacción dada por la citada Ley 41/2003; artículo 59.5 del citado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y artículo 54.5 de la citada Ley 35/2006.

⁴⁸³ Cfr. MARÍN CALERO (2004), pág. 87.

⁴⁸⁴ Vid. PÉREZ HUETE (2004), pág. 14.

equiparan con las disposiciones realizadas con cualquier otro fin. De esta manera se está dificultando, a nuestro juicio, la finalidad por la que se crea el patrimonio protegido, que no es otra que la satisfacción de las necesidades vitales de los discapacitados”. Esta afirmación es compartida por CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2005), según la cual, “este tratamiento legal no es acertado pues, si bien es admisible que, cuando la disposición en el período indicado no tenga razones que la avalen, se prive a los aportantes y a los titulares del patrimonio de los beneficios fiscales disfrutados, en aquellos supuestos en que la disposición sea necesaria para garantizar la satisfacción de las necesidades del discapacitado, ello no debiera dar lugar a penalización alguna... pues recordemos que lo que se pretende es crear un patrimonio cuyo destino no debe ser otro que atender las necesidades señaladas”.

La Dirección General de Tributos analizó la problemática de la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario antes de transcurrir el plazo establecido por el citado artículo 15.cuatro LPP en su citada contestación a la consulta tributaria V0844-06. En esta contestación se pronunció en los siguientes términos: “en principio, y para que no proceda la regularización de las reducciones, la atención de las necesidades vitales del titular del patrimonio deberán atenderse con los frutos y rendimientos del patrimonio constituido”, siendo reiterada esta afirmación en las citadas V1759-06, V2188-07, V0423-08 y V1528-08. De acuerdo con esta doctrina, la atención de las necesidades vitales del titular-beneficiario debía llevarse a cabo con los frutos y rendimientos del patrimonio protegido constituido o con las aportaciones efectuadas con anterioridad al plazo introducido por el citado artículo 15.cuatro LPP para no originar la obligación de regularización de las reducciones.

Después de analizar la doctrina emanada de la citada V0844-06 y con la intención de clarificar el criterio interpretativo de la disposición como límite temporal, el 16 de enero de 2007 se presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos, la cual sería resuelta como la citada

V1526-08. En esta consulta se expresó que la citada Ley 41/2003 pertenecía al ámbito competencial del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. También se destacó que este Ministerio, con el objeto de difundir el conocimiento de la citada Ley 41/2003 y sus beneficios fiscales, elaboró en su momento la publicación “Protección patrimonial de las personas con discapacidad”⁴⁸⁵. Este documento expresa que “para conservar los beneficios fiscales, los bienes aportados pueden gastarse para atender las necesidades del beneficiario, pero no transmitirse a tercero, en un plazo de cuatro años desde la aportación”⁴⁸⁶. Resulta especialmente relevante esta publicación puesto que refleja la interpretación que de la citada Ley 41/2003 realizó el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, habiendo sido éste el impulsor del proyecto normativo⁴⁸⁷, e influirá en la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009⁴⁸⁸, la cual resolverá esta cuestión. El 24 de julio de 2008⁴⁸⁹ la Dirección General de Tributos se pronunció en la citada V1526-08 afirmando que “en principio, y para que no proceda la regularización de las reducciones, la atención de las necesidades vitales del titular del patrimonio deberán de atenderse con los frutos y rendimientos del patrimonio constituido

⁴⁸⁵ Vid. MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2003).

⁴⁸⁶ Vid. MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES (2003), pág. 11.

⁴⁸⁷ El Consejo de Ministros recibió un Informe del Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales sobre el Anteproyecto de Ley de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad. Aprobó este Anteproyecto en su sesión de 14 de febrero de 2003 y lo remitió para su informe al Consejo General del Poder Judicial, a la Fiscalía General del Estado y al Consejo Económico y Social. Después de recibir sendos informes favorables, el Consejo de Ministros aprobó la remisión a las Cortes Generales en su reunión de 16 de mayo de 2003.

⁴⁸⁸ El proyecto de ley presentado el 13/11/2006, durante la VIII legislatura, no contenía en su redacción inicial la aclaración legal del concepto de disposición. Esta fue introducida en el debate parlamentario por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso mediante su enmienda número 7, la cual se justificaba alegando que “esta interpretación es, además, la misma que el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha hecho en el folleto oficial informativo que sobre la Ley 41/2003 tiene publicado” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 113-32, 29/10/2007, pág. 68).

⁴⁸⁹ En la cronología del análisis del concepto de disposición como límite temporal pueden destacarse las siguientes fechas: 19/11/2003 Publicación de la citada Ley 41/2003; 04/05/2006 Fecha de salida de la citada V0844-06; 13/11/2006 Presentación del proyecto de ley en la VIII legislatura; 16/01/2007 Presentación de la citada V1526-08; 29/10/2007 Publicación de la enmienda número 7; 13/02/2008 Caducidad del proyecto de ley en la VIII legislatura; 13/06/2008 Remisión por el Consejo de Ministros a las Cortes Generales del proyecto de ley de la citada Ley 1/2009; 24/07/2008 Fecha de salida de la citada V1526-08; 26/03/2009 Publicación de la citada Ley 1/2009.

o con las aportaciones efectuadas con anterioridad al plazo establecido en el artículo 54.5 de la Ley 35/2006”, lo que suponía una reiteración del criterio expresado en las citadas V0844-06, V1759-06, V2188-07 y V0423-08. No obstante, en el momento de este pronunciamiento ya se había aprobado por el Consejo de Ministros un proyecto de ley que clarificaría esta cuestión permitiendo el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, sin originar las consecuencias del citado artículo 15.cuatro LPP.

5.3. EL CONCEPTO DE DISPOSICIÓN EN LA LEY 1/2009.

La citada Ley 1/2009⁴⁹⁰ aborda el concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido. Su exposición de motivos “destaca la aclaración legal del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta de la disparidad de criterios detectados en la práctica”.

Por su parte, el artículo 2.2. de la citada Ley 1/2009 añade un último párrafo al artículo 5.2 LPP relativo a la administración con la siguiente redacción: “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

⁴⁹⁰ La tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009 en el Congreso de los Diputados se realizó por la Comisión de Justicia con competencia legislativa plena, actuando como ponentes CARBALLEDO BERLANGA, DÍEZ GONZÁLEZ, JANÉ I GUASCH, JUANES BARCIELA, LÓPEZ RODRÍGUEZ, OLABARRÍA MUÑOZ, RIDAO I MARTÍN, SÁNCHEZ RUBIO y VAÑÓ FERRE. En el Senado fue encomendada a la Comisión de Justicia, interviniendo en su dictamen BELDA QUINTANA, BOFILL ABELLÓ, CASAS I BEDÓS, CONDE BAJÉN, DÍAZ TEJERA, IRÍZAR ORTEGA, PADILLA CAMEJO y ZUBIA ATXAERANDIO.

5.3.1. Disposición como límite material.

Como ya se ha expresado anteriormente, el concepto de disposición en el patrimonio protegido actúa como límite material delimitando a qué pueden destinarse las disposiciones de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales.

La finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido ha sido objeto de análisis por la Dirección General de Tributos con posterioridad a la publicación de la citada Ley 1/2009⁴⁹¹. Este Centro Directivo ha mantenido su doctrina en su contestación a la consulta tributaria V1378-09⁴⁹², reiterada en V1379-09⁴⁹³, al afirmar que “no procederá la regularización de las reducciones practicadas por el aportante, siempre y cuando, sujetándose al régimen de administración exigido por la Ley 41/2003, los actos que se realizan supongan una administración activa del patrimonio tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial”. También ha analizado el supuesto concreto del pago de los gastos y tributos accesorios inherentes a la adquisición de un inmueble en la citada V1378-09 al afirmar que “la utilización del dinero aportado al patrimonio protegido del hijo del consultante, en los términos y condiciones legales, para invertirlo en la vivienda de promoción pública que le ha sido adjudicada a aquél (incluyendo el importe de los gastos y tributos accesorios inherentes a la adquisición del inmueble que efectivamente se satisfagan por el adquirente), no dará lugar a regularización siempre y cuando se efectúe de conformidad con el régimen de administración regulado en el artículo 5 de la Ley

⁴⁹¹ La publicación de la citada Ley 1/2009 se realizó el 26 de marzo de 2009 y, de conformidad con su disposición final séptima, su entrada en vigor se produjo a los tres meses de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

⁴⁹² Consulta tributaria V1378-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 10/06/2009.

⁴⁹³ Consulta tributaria V1379-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, 10/06/2009.

41/2003 y el inmueble adquirido sustituya al dinero inicialmente aportado en el patrimonio protegido”. En este caso concreto se entiende que el destino de los bienes y derechos es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido.

La finalidad de la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario exige concretar qué se entiende por necesidades vitales. Durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009 el término “necesidades vitales” fue reiteradamente utilizado pero no se planteó la posibilidad de concreción⁴⁹⁴. Por su parte, con posterioridad a la publicación de la citada Ley 1/2009, la Dirección General de Tributos ha mantenido su doctrina en su citada contestación a la consulta tributaria V1378-09, reiterada en V1379-09, al establecer que “las necesidades vitales de cada titular de un patrimonio protegido constituyen una cuestión de hecho que podrá acreditarse empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria”. Con la intención de clarificar el contenido del término “necesidades vitales”, el 14 de marzo de 2011 se presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos.

La aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal volvió a ser objeto de debate en la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009, como también ha señalado PARRA LUCÁN (2009)⁴⁹⁵. En esta ocasión fue el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso quien propuso una enmienda de adición al párrafo segundo del apartado 1 del artículo 1 LPP en los siguientes

⁴⁹⁴ En la tramitación parlamentaria del proyecto de ley que actuó como precedente de la citada Ley 1/2009 en la VIII legislatura, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso afirmó en la justificación de su enmienda número 7 que el metálico y los bienes fungibles han sido aportados al patrimonio protegido “para atender las necesidades cotidianas y vitales de la persona beneficiaria” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 113-32, 29/10/2007, pág. 68). Esta afirmación parece entender que dentro del concepto de necesidades vitales se incluyen las necesidades cotidianas. La apreciación resulta de especial trascendencia si se tiene en cuenta que el texto de la citada enmienda número 7 coincide con el aprobado en la citada Ley 1/2009.

⁴⁹⁵ Cfr. PARRA LUCÁN (2009), pág. 173.

términos: “tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad. Existe separación de responsabilidad entre las obligaciones derivadas del patrimonio personal y las del patrimonio protegido que incluya dichos bienes y derechos”⁴⁹⁶. Esta enmienda fue rechazada⁴⁹⁷. IRÍZAR ORTEGA, al justificar el rechazo de la enmienda en el Senado⁴⁹⁸, afirmó que “en la enmienda número 2 del Grupo Parlamentario Popular se propone la separación de la responsabilidad entre el patrimonio personal y el de las personas con discapacidad. Consideramos que esto va en contra del principio general establecido en el artículo 1.911 del Código Civil según el cual del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes presentes y futuros. Por tanto, la aprobación de esta enmienda podría suponer la quiebra de este principio general establecido en el Código Civil”⁴⁹⁹. En la actualidad no existe una separación expresa entre la responsabilidad del patrimonio protegido y la derivada del principio de responsabilidad patrimonial universal⁵⁰⁰. En este sentido, GARCÍA SÁNCHEZ (2010), con relación a las excepciones al principio de responsabilidad patrimonial universal, precisa que “en España la Ley 41/2003 de 18 de noviembre regula una forma excepcional de patrimonio protegido que, con independencia de sus ventajas y su evidente utilidad en caso de los discapaces, nada aporta como

⁴⁹⁶ Esta enmienda de modificación se justificaba porque “la Ley actual no recoge de forma expresa la limitación de la responsabilidad que debe existir entre las deudas de los bienes y derechos del beneficiario y las que recaen sobre los bienes y derechos aportados a su patrimonio. Podría interpretarse que si resulta alguna deuda del beneficiario que proceda de bienes que no han sido aportados, sin embargo, el patrimonio protegido podría quedar injustamente perjudicado por este motivo” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 12).

⁴⁹⁷ En la IX legislatura, el Grupo Parlamentario Socialista se encontraba compuesto por 169 diputados, mientras que el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso contaba con 153 diputados.

⁴⁹⁸ Esta propuesta fue reiterada en los mismos términos en la tramitación en el Senado de la citada Ley 1/2009 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado, serie II*, núm. 6 c, 18/12/2008, pág. 12).

⁴⁹⁹ *Vid. Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 105, 09/02/2009, pág. 3. Posteriormente IRÍZAR ORTEGA se volverá a pronunciar en este sentido ante el Pleno del Senado (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, pág. 1353).

⁵⁰⁰ Conviene señalar que, tanto el Grupo Parlamentario Socialista y el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) en la VII legislatura como el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso en la IX legislatura han propuesto enmiendas encaminadas a establecer una responsabilidad patrimonial autónoma del patrimonio protegido cuando se encontraban sin mayoría parlamentaria.

regla general a la pretensión que nos ocupa. La fuerza tradicional del principio de responsabilidad universal ultra vires con todos los bienes presentes y futuros ha dificultado siempre una posible escisión de patrimonio”. En ausencia de esta separación expresa, los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido pueden legalmente responder de obligaciones derivadas del principio de responsabilidad patrimonial universal que no se encuentren relacionadas con la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

5.3.2. Disposición como límite temporal.

La citada Ley 1/2009 reforma el concepto de disposición como límite temporal, precisando cuándo pueden realizarse las disposiciones de tal manera que mantengan los incentivos fiscales.

Durante la VIII legislatura se inició la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad⁵⁰¹. La redacción original de este proyecto de ley no afectaba al concepto de disposición como límite temporal pero el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso propuso una enmienda para añadir un último párrafo al artículo 5.2 LPP con la siguiente redacción: “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y

⁵⁰¹ Esta iniciativa fue presentada en el Congreso de los Diputados el 13/11/2006, calificada el 21/11/2006 y encomendada su aprobación con competencia legislativa plena a la Comisión de Justicia (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 113-1, 24/11/2006, pág. 1). En esta Comisión actuaron como ponentes Cerdà Argent, Fuentes Guzmán, Fuentes Pacheco, González Segura, Jané i Guasch, Lasagabaster Olazábal, Muñoz González, Navarro Casillas, Uría Etxebarria y Vañó Ferre.

rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”⁵⁰². La justificación de esta enmienda pretendía “evitar que se pueda interpretar, erróneamente, que el gasto de metálico y consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido y que precisamente han sido aportados a él para atender las necesidades cotidianas y vitales de la persona beneficiaria, puedan entenderse como actos de disposición, con los efectos fiscales que ello acarrearía. Esta interpretación es, además, la misma que el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha hecho en el folleto oficial informativo que sobre la Ley 41/2003 tiene publicado”⁵⁰³. Esta iniciativa parlamentaria caducó como consecuencia de la disolución de las Cámaras de la VIII legislatura⁵⁰⁴.

En la IX legislatura, el Consejo de Ministros hizo suya la anterior enmienda al impulsar la tramitación de la citada Ley 1/2009⁵⁰⁵. La introducción de esta aclaración legal del concepto de disposición generó un debate parlamentario sobre el régimen fiscal del patrimonio protegido y su suficiencia como mecanismo incentivador de esta figura⁵⁰⁶. En los Diarios de Sesiones pueden

⁵⁰² Vid. *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 113-32, 29/10/2007, pág. 68.

⁵⁰³ El folleto oficial informativo publicado por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales es aquel al que se hizo referencia en la citada consulta ante la Dirección General de Tributos resuelta como V1526-08.

⁵⁰⁴ Vid. *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie D*, núm. 675, 13/02/2008, pág. 3.

⁵⁰⁵ El 13 de junio de 2008 el Consejo de Ministros remitió a las Cortes Generales el proyecto de ley de la citada Ley 1/2009, en el cual destacaba “la aclaración del concepto de acto de disposición de determinados bienes integrados en los patrimonios protegidos, habida cuenta la disparidad de criterios detectados en la práctica que dificultaban la gestión de dichos patrimonios protegidos”. La referencia de este Consejo de Ministros manifestaba que “para ello se aclara que no son propiamente actos de disposición los gastos necesarios para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”. Es preciso señalar que el artículo 2.dos de la iniciativa recibida en el Congreso de los Diputados reproducía la enmienda presentada en la VIII legislatura (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-1, 20/06/2008, pág. 3).

⁵⁰⁶ El Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 5) y el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 10) introdujeron sendas enmiendas cuya justificación consideraba que “el patrimonio protegido no ha sido utilizado en el grado que hubiera sido deseable, habiéndose constituido únicamente 103 patrimonios

observarse numerosas intervenciones relacionadas con el régimen fiscal del patrimonio protegido⁵⁰⁷. No obstante, no se consideró la citada Ley 1/2009 como el mecanismo adecuado para la reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido por lo que finalmente se acordó posponer esta reforma⁵⁰⁸ introduciendo una disposición final segunda según la cual “con el fin de favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales”⁵⁰⁹. A pesar de posponer la reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido, sí se

protegidos a lo largo del año 2006 y 169 en 2007, y por tanto se hace necesaria su revisión, al menos desde el punto de vista fiscal, por cuanto la fiscalidad de la que se dotó a esta figura no es del todo incentivadora para su constitución”.

⁵⁰⁷ Vid. JANÉ I GUASCH (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 3), DÍEZ GONZÁLEZ (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 4), VAÑÓ FERRE (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 5), SÁNCHEZ RUBIO (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 6), PADILLA CAMEJO (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 105, 09/02/2009, pág. 2), IRÍZAR ORTEGA (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 105, 09/02/2009, págs. 2 y 3), BELDA QUINTANA (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 105, 09/02/2009, pág. 3) y BOFILL ABELLÓ (*Diario de Sesiones del Senado, Comisiones*, núm. 105, 09/02/2009, pág. 4).

⁵⁰⁸ Vid. DÍEZ GONZÁLEZ (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 4), SÁNCHEZ RUBIO (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Comisiones*, núm. 149, 19/11/2008, pág. 6), IRÍZAR ORTEGA (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, págs. 1350 y 1351), BELDA QUINTANA (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, págs. 1351 y 1352), ZUBIA ATXAERANDIO (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, pág. 1352), CASAS I BEDÓS (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, pág. 1352), BOFILL ABELLÓ (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, págs. 1352 y 1353), TARDÁ I COMA (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 67, 12/03/2009, pág. 15), TARRUELLA TOMÁS (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 67, 12/03/2009, pág. 16), VAÑÓ FERRE (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 67, 12/03/2009, págs. 16 y 17) y JUANES BARCIELA (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 67, 12/03/2009, pág. 17).

⁵⁰⁹ De acuerdo con IRÍZAR ORTEGA “se presenta ahora una enmienda transaccional en la que todos los grupos están de acuerdo, a excepción del Grupo Parlamentario Popular, en la que se propugna la vuelta al texto del Congreso de los Diputados y, por tanto, la eliminación de toda la regulación fiscal propuesta por el Grupo Parlamentario Popular y que fue admitida en comisión. La enmienda transaccional que se propone conlleva no solo la supresión de esta regulación fiscal de los patrimonios protegidos, sino también el compromiso para que el Gobierno en el plazo de seis meses remita a las Cortes Generales un proyecto de ley por el que se regulen los patrimonios especialmente protegidos y su tratamiento fiscal. Para la elaboración de este proyecto de ley, el Gobierno, según el mandato de este Senado, deberá pedir el parecer de la Comisión de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad” (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, págs. 1350 y 1351).

aprobó la delimitación negativa del concepto de disposición, la cual permite “el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria” sin que ello origine la pérdida de los incentivos fiscales⁵¹⁰.

Con posterioridad a la publicación de la citada Ley 1/2009 pero antes de su entrada en vigor, la Dirección General de Tributos mantuvo su doctrina en su citada contestación a la consulta tributaria V1378-09, reiterada en V1379-09, al afirmar que “en principio, y para que no proceda la regularización de las reducciones, la atención de las necesidades vitales del titular del patrimonio deberán de atenderse con los frutos y rendimientos del patrimonio constituido o con las aportaciones efectuadas con anterioridad al plazo establecido en el artículo 54.5 de la Ley 35/2006”. Cabe entender que esta doctrina debe ser modificada como consecuencia de la entrada en vigor de la aclaración legal contenida en la citada Ley 1/2009.

⁵¹⁰ Cabe señalar que, en su propuesta de reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido, el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso propuso la eliminación del plazo introducido por el citado artículo 15.cuatro LPP al considerar que “la indisponibilidad impide que los bienes puedan atender a las necesidades vitales del beneficiario, dado que, en ocasiones, el acto de disposición es el más adecuado para satisfacer tales necesidades. Así ocurre con el dinero aportado o incluso con los inmuebles, si se quiere pedir una hipoteca o cambiar de casa por motivos laborales o de otra índole. Dicho de otro modo, la indisponibilidad contradice la finalidad del patrimonio protegido” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 113-32, 29/10/2007, pág. 71*).

CAPÍTULO 6

PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LAS

DISPOSICIONES

Como se ha señalado anteriormente, el concepto de disposición en el patrimonio protegido actúa como límite material, delimitando a qué pueden destinarse los bienes y derechos de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales, y como límite temporal, delimitando cuándo pueden realizarse las disposiciones para conservar los beneficios fiscales.

El concepto de disposición como límite temporal ha quedado aclarado por la citada Ley 1/2009 al permitir “el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

El concepto de disposición como límite material mantiene una serie de cuestiones relacionadas con la finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido, la finalidad de la satisfacción de las necesidades vitales y la responsabilidad patrimonial derivada del citado artículo 1911 del Código Civil. La aclaración de estas cuestiones es un presupuesto necesario para permitir una mayor aplicación del patrimonio protegido. La pretendida reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido no puede centrarse únicamente en la mejora de los actuales incentivos fiscales sino que debe clarificar el destino de los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido. En la actualidad el número de aportaciones realizadas a patrimonios protegidos es reducido pero es muy inferior el número de disposiciones realizadas⁵¹¹.

Con el objetivo de profundizar en el conocimiento práctico del uso del patrimonio protegido,

⁵¹¹ Con efectos desde el 1 de enero de 2008 en relación con la información correspondiente al año 2007, las disposiciones de los patrimonios protegidos deben ser declaradas en el modelo 182, aprobado por Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345 (BOE de 18 de octubre).

durante el presente análisis se ha estudiado la constitución y el comportamiento de cuatro patrimonios protegidos. Debido a que se esperaba un diferente comportamiento en función de los niveles de renta de los aportantes y no se deseaba una influencia del comportamiento de unos en los otros, la distribución de los cuatro patrimonios protegidos se ha realizado de la siguiente manera: uno localizado en Palma de Mallorca, correspondiente a aportantes con rentas altas; un patrimonio protegido situado en Madrid de aportantes con rentas altas; uno correspondiente a un titular-beneficiario domiciliado en Madrid con aportantes de rentas medias; y uno radicado en la capital con aportantes de rentas bajas. Ninguno de los titulares-beneficiarios o aportantes de un patrimonio protegido conocía a los propios de otro patrimonio protegido.

El comportamiento observado en estos patrimonios protegidos difiere sustancialmente en función del nivel de rentas de los aportantes. Aquellos con aportantes con un nivel de renta alto utilizan el patrimonio protegido de manera similar a los planes de pensiones⁵¹². Proceden a realizar aportaciones que originan la aplicación de la máxima reducción en base imponible y no se plantean hasta la fecha la posibilidad de realizar disposiciones puesto que siguen contribuyendo a la satisfacción de las necesidades vitales actuales del titular-beneficiario con recursos económicos adicionales a las aportaciones. El patrimonio protegido con aportantes de nivel de renta medio, si bien en todo momento obtiene aportaciones que maximizan los incentivos fiscales obtenidos por sus dos aportantes, cuestiona importantemente el régimen fiscal de las disposiciones puesto que, para lograr maximizar las aportaciones, resulta necesario que parte del patrimonio protegido se destine efectivamente a la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario⁵¹³. El patrimonio

⁵¹² Esta conexión se encuentra ya presente en los inicios del patrimonio protegido. En este sentido puede destacarse la manifestación de SÁNCHEZ GARRIDO, quien afirmó que el patrimonio protegido “es similar a lo que son los planes de pensiones” (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413) y la aportación de PÉREZ HUETE (2004), pág. 23, al destacar su conexión con los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas discapacitadas.

⁵¹³ Esta importancia ya ha sido destacada en NAVARRO GARMENDIA (2012a), pág. 151, al afirmar que “los criterios que establecen cuándo pueden realizarse las disposiciones de los bienes y derechos que lo integran y a qué pueden

protegido con aportantes con niveles de renta bajos no ha resultado operativo en la práctica, debido a que los aportantes, progenitores del titular-beneficiario, ante la indefinición del régimen fiscal de las disposiciones, el menor incentivo fiscal que supone la reducción en base imponible de los aportantes, y el coste originado por las formalidades inherentes al régimen de aportaciones y administración activa del patrimonio protegido, han optado por satisfacer directamente las necesidades vitales sin utilizar efectivamente la figura del patrimonio protegido.

El carácter regresivo del comportamiento efectivamente observado en estos patrimonios protegidos permite considerar de especial relevancia la clarificación del régimen jurídico del patrimonio protegido, en general, y de las cuestiones formuladas en la consulta tributaria presentada el 14 de marzo de 2011, en particular, de tal manera que puedan iluminarse las cuestiones problemáticas que se presentan en la actualidad.

6.1. MANTENIMIENTO DE LA PRODUCTIVIDAD.

La finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido exige que los actos de administración activa se sujeten al régimen de administración establecido en el documento público de constitución. Esta finalidad también exige que se puedan identificar claramente los bienes sustituidos y los bienes nuevos que pasan a integrar el patrimonio protegido. Ambos requisitos se encuentran relacionados puesto que para poder determinar qué bienes deben sujetarse al régimen de administración establecido en el documento público de constitución es necesario poder identificar los bienes y derechos que forman parte del patrimonio protegido en cada momento.

destinarse, manteniendo los incentivos fiscales, resultan determinantes para la aplicación de esta figura”.

En relación con el primero de los requisitos, la Dirección General de Tributos ha establecido en doctrina reiterada⁵¹⁴ que “no procederá la regularización de las reducciones practicadas por el aportante, siempre y cuando, sujetándose al régimen de administración exigido por la Ley 41/2003⁵¹⁵, los actos que se realizan supongan una administración activa del patrimonio tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial”. Esta doctrina exige que los actos se encuentren sujetos al régimen de administración regulado en el artículo 5 LPP, el cual remite al documento público de constitución del patrimonio protegido⁵¹⁶. En relación con el segundo de los requisitos, la Dirección General de Tributos, en su citada contestación a la consulta V0423-08, ha analizado “la posibilidad de sustituir elementos integrantes del patrimonio por otros, sin que el valor de aquel se vea mermado, o de adquirir con el metálico inicialmente aportado, bienes muebles o inmuebles que generen una mayor rentabilidad para el propio patrimonio. En ninguno de los dos casos, de acuerdo con lo expuesto en el apartado anterior, puede hablarse de actos de disposición, siempre que podamos identificar claramente los bienes sustituidos por los nuevos que pasan a integrar el patrimonio protegido, y que la salida de los primeros no erosione el valor de éste”. Esta interpretación exige la clara identificación de los bienes sustituidos y de los bienes nuevos para poder excluir las adquisiciones o sustituciones del concepto de disposición.

⁵¹⁴ Vid. V0844-06, V1759-06, V2188-07, V0423-08, V1526-08, V1528-08, V1378-09 y V1379-09.

⁵¹⁵ En relación con las facultades de la persona que constituye del patrimonio protegido, la exposición de motivos de la citada Ley 41/2003 afirma que “en cuanto a la administración del patrimonio, y el término administración se emplea aquí en el sentido más amplio, comprensivo también de los actos de disposición, se parte de la regla general de que todos los bienes y derechos, cualquiera que sea su procedencia, se sujetan al régimen de administración establecido por el constituyente del patrimonio, el cual tiene plenas facultades para establecer las reglas de administración que considere oportunas”.

⁵¹⁶ De conformidad con el artículo 5.1 LPP, “cuando el constituyente del patrimonio protegido sea el propio beneficiario del mismo, su administración, cualquiera que sea la procedencia de los bienes y derechos que lo integren, se sujetará a las reglas establecidas en el documento público de constitución”. Según lo previsto en el artículo 5.2 LPP, “en los demás casos, las reglas de administración, establecidas en el documento público de constitución, deberán prever la obligatoriedad de autorización judicial en los mismos supuestos que el tutor la requiere respecto de los bienes del tutelado, conforme a los artículos 271 y 272 del Código Civil o, en su caso, conforme a lo dispuesto en las normas de derecho civil, foral o especial, que fueran aplicables”.

La problemática se plantea en la identificación de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido⁵¹⁷. Esta identificación resulta necesaria para garantizar que los actos de administración activa se sujeten al régimen de administración establecido en el documento público de constitución⁵¹⁸. El patrimonio protegido no tiene personalidad jurídica propia⁵¹⁹. Por este motivo, los terceros pueden encontrar dificultad en distinguir los bienes y derechos del titular-beneficiario que forman parte del patrimonio protegido de aquellos que forman parte de su patrimonio personal⁵²⁰. Esta dificultad puede originar que los terceros no puedan colaborar en la correcta aplicación del régimen de administración⁵²¹.

La Dirección General de Tributos, en su citada contestación a la consulta V1759-06, analizó los efectos de la vulneración de las disposiciones contenidas en el documento público de constitución. Ante la pregunta de si “puede evitarse el reintegro si en el documento público de constitución del patrimonio protegido se establece la indisponibilidad de la aportación durante los

⁵¹⁷ Un supuesto relativamente frecuente en la práctica es el dinero depositado en una cuenta corriente. En este supuesto, la entidad financiera puede registrar la titularidad del beneficiario pero no recoge referencia alguna al régimen especial de administración que puede haberse establecido en el documento público de constitución del patrimonio protegido, el cual puede incluir administradores solidarios o mancomunados.

⁵¹⁸ La regulación actual permite a la Administración Tributaria tener copia simple del documento público de constitución de los patrimonios protegidos puesto que el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, (BOE de 31 de marzo) establece que “la primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración”.

⁵¹⁹ PASTOR ÁLVAREZ (2004) ha señalado que el patrimonio protegido “se aísla del resto del patrimonio personal de su titular-beneficiario quedando sometido a un régimen de administración y supervisión específico, aunque sin llegar a configurarse como una masa patrimonial separada y autónoma”.

⁵²⁰ En este sentido, SEGURA ALASTRUÉ (2006) considera que “lo que realmente interesa para un efectivo control de la evolución del patrimonio es poder determinar, en cada caso, cuáles son las aportaciones que se vayan recibiendo así como las disposiciones que se vayan realizando”.

⁵²¹ Si una entidad financiera no puede distinguir con sencillez si una cuenta corriente forma parte de un patrimonio protegido o no, difícilmente podrá colaborar en el control del cumplimiento del régimen de administración establecido en el documento público de constitución del patrimonio protegido.

cuatro períodos impositivos que recoge la Ley”, este Centro Directivo determinó que “la disposición de los bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad en los términos anteriormente expuestos es una cuestión de hecho y por lo tanto independiente de la posible mención en el documento público de constitución de la indisponibilidad de los bienes y derechos aportados. Lo previsto en el artículo 59.5 del TRLIRPF será de aplicación en la medida en que exista una disposición de los bienes o derechos aportados en los términos expresados anteriormente”. Aquellas medidas que permitan una mejor identificación de los bienes y derechos del patrimonio protegido pueden facilitar la colaboración de terceros en el control del régimen de administración y posibilitar de esta manera el cumplimiento de lo dispuesto en la citada Ley 41/2003.

La no existencia de personalidad jurídica propia no impide que se establezca un mecanismo de identificación de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido que permita distinguirlos de aquellos pertenecientes al patrimonio personal del titular-beneficiario⁵²². El artículo 18.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (*BOE* de 5 de septiembre), establece que “las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria”. Por su parte, el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre) determina que “tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las

⁵²² Esta cuestión ya se planteó en el procedimiento de elaboración de la citada Ley 41/2003 puesto que el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 7, afirmó que “los patrimonios constituidos a favor de personas con discapacidad se consideran entidades sometidas al régimen de atribución de rentas regulado en el IRPF, algo que no resulta demasiado consistente dado que concurren en la misma persona la titularidad del patrimonio y de las rentas que el mismo genera”.

herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”. El otorgamiento al patrimonio protegido de un número de identificación fiscal permitiría la identificación de los bienes y derechos que forman parte del mismo, evitaría su confusión con el patrimonio personal del titular-beneficiario y facilitaría que los actos de administración activa se sujetaran al régimen de administración establecido en el documento público de constitución. De esta manera, la concesión de un número de identificación fiscal al patrimonio protegido facilitaría el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Dirección General de Tributos para el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido. Con la intención de obtener un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión, el 14 de marzo de 2011 se presentó una consulta ante este Centro Directivo.

La constitución del patrimonio protegido y las sucesivas aportaciones que se realicen al mismo están sujetas a las formalidades establecidas en el artículo 3 de la citada Ley 41/2003, exigiendo documento público o resolución judicial. Esta exigencia dificulta la realización de aportaciones dinerarias periódicas y plantea un interrogante sobre las formalidades requeridas para el desarrollo de la gestión patrimonial activa del patrimonio protegido.

El otorgamiento de un número de identificación fiscal pudiera facilitar el deslinde de los bienes y derechos propios del patrimonio protegido respecto a los que integran el patrimonio personal del titular-beneficiario, garantizando una mayor seguridad jurídica en la identificación de cada una de estas masas patrimoniales.

Pudiera resultar recomendable que la reforma exigida por la citada Ley 1/2009 analizara las formalidades exigidas para la realización de aportaciones y para la gestión patrimonial activa. Este análisis es susceptible de considerar la distinción entre los bienes y derechos integrantes en el

patrimonio protegido y los frutos y rendimientos del mismo, la cual se encuentra reflejada en la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, manifestada en las citadas V0844-06, V1759-06, V2188-07, V1526-08, V1528-08, V1378-09, V1379-09 y V0873-12. Un menor formalismo sería deseable en la gestión activa de los frutos y rendimientos del patrimonio protegido, pudiendo cuestionarse también la exigencia del documento público o resolución judicial en los supuestos de aportaciones dinerarias periódicas, las cuales pudieran utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Con la intención de obtener un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión, el 14 de marzo de 2011 se presentó la anteriormente referida consulta ante este Centro Directivo.

6.2. NECESIDADES VITALES.

La finalidad de la satisfacción de las necesidades vitales conlleva que el citado objeto de la Ley 41/2003 sea “establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de éstos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”. La reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido debe clarificar qué se engloba dentro del término “necesidades vitales” para garantizar una mayor seguridad jurídica y orientar los actos de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En relación con esta cuestión, la Dirección General de Tributos ha establecido en doctrina reiterada⁵²³ que “las necesidades vitales de cada titular de un patrimonio protegido constituyen una

⁵²³ Vid. V1526-08, V1528-08, V1378-09 y V1379-09.

cuestión de hecho que podrá acreditarse empleando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria”⁵²⁴. El escaso número de disposiciones realizadas hasta la fecha por los patrimonios protegidos ha impedido la difusión de un criterio claro por parte de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Sobre este mismo aspecto, MARÍN CALERO (2004)⁵²⁵ señala que “las aportaciones podrán estar directamente dirigidas y vinculadas a procesos de capacitación e integración educativa y socio-laboral, tales como aprendizaje de un oficio o profesión, acceso a viviendas tuteladas y de vida independiente, experiencias de autoempleo, prácticas de autonomía urbana, etcétera”. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2005) matiza que “las necesidades vitales de un discapacitado son superiores a las de una persona que no padezca los grados de minusvalía indicados”. En su opinión, LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005)⁵²⁶ considera posible ampliar el término “necesidades vitales” más allá del propio titular al afirmar que “las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares y entiendo, pues no hay que descartarlo, que incluso el propio sostenimiento de personas a cargo del propio discapacitado”. Por su parte, VIVAS TESÓN (2009)⁵²⁷ considera que las necesidades vitales son “un concepto jurídico indeterminado que exige concreción judicial según las circunstancias del caso concreto, pues los cuidados y atenciones pueden llegar a

⁵²⁴ En el ámbito del Ministerio Fiscal podemos señalar que el apartado VIII de la Instrucción de la Fiscalía General del Estado núm. 4/2008, de 30 de julio de 2008, establece los gastos que deben contener los informes sobre la situación patrimonial de los tutelados en los siguientes términos: “3. Relación de los gastos corrientes o básicos realizados por cuenta del tutelado: vestido y alimentación, gastos médicos, gastos de alojamiento, reparaciones en la vivienda y otros gastos (con especificación de los mismos). 4. Gastos derivados del patrimonio inmobiliario: impuestos, conservación y mantenimiento, reparaciones y otros (con especificación de los mismos). 5. Gastos derivados del patrimonio mobiliario: impuestos, comisiones bancarias y otros (con especificación de los mismos). 6. Gastos de carácter extraordinario”.

⁵²⁵ *Vid.* MARÍN CALERO (2004), pág. 89.

⁵²⁶ *Vid.* LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), pág. 37.

⁵²⁷ *Vid.* VIVAS TESÓN (2009), pág. 69.

ser muy diversos (p. ej. ¿es "necesidad vital" contratar a un/a cuidador/a las 24 horas del día para atender a la persona con discapacidad? ¿y satisfacer determinadas aficiones como un viaje turístico a un lugar lejano? ¿y sufragar la adquisición de una vivienda?). Más allá de la manutención, habitación, asistencia médica y educación, ¿no pueden considerarse "necesidades vitales" las de bienestar psíquico de la persona con discapacidad? Por otra parte, según creemos, el legislador está pensando exclusivamente en las "necesidades vitales" del titular-beneficiario del patrimonio protegido, pero y si éste tuviera personas a su cargo, ¿podría también satisfacer sus "necesidades vitales" con los bienes integrantes de su patrimonio protegido?".

La concreción del ámbito comprendido dentro del concepto de necesidades vitales de la citada Ley 41/2003 pudiera también iluminarse mediante el análisis de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (*BOE* de 15 de diciembre). El artículo 2 del citado precepto define las actividades básicas de la vida diaria como “las tareas más elementales de la persona, que le permiten desenvolverse con un mínimo de autonomía e independencia, tales como: el cuidado personal, las actividades domésticas básicas, la movilidad esencial, reconocer personas y objetos, orientarse, entender y ejecutar órdenes o tareas sencillas”. En ausencia de una concreción legal, doctrinal o jurisprudencial del concepto de necesidades vitales del titular-beneficiario, pudiera entenderse que la ayuda para la realización de las actividades básicas de la vida diaria se englobaría dentro de las necesidades vitales.

Si bien el análisis del proceso de configuración del derecho de alimentos durante el periodo clásico resalta la importancia de la jurisprudencia reiterada como cauce para la delimitación del concepto jurídico de necesidades vitales, el referente a la citada Ley 39/2006 y a los conceptos en ella definidos pudiera orientar la determinación de un contenido mínimo.

En ausencia de un claro criterio doctrinal o de los órganos de comprobación, los límites del término “necesidades vitales” se presentan difusos y dificultan la generalización del patrimonio protegido entre sus potenciales beneficiarios. Con la intención de obtener un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión, el 14 de marzo de 2011 se presentó una consulta ante este centro directivo.

6.3. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL.

En la actualidad, los bienes y derechos del patrimonio protegido pueden responder de obligaciones no relacionadas con la satisfacción de necesidades vitales del titular-beneficiario si éstas derivan de la aplicación del principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el citado artículo 1911 del Código Civil. Debido a los citados debates parlamentarios en torno a esta cuestión, la reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido debe clarificar si existe o no una responsabilidad patrimonial autónoma⁵²⁸ y, en caso de que ésta no exista, cuáles son las consecuencias fiscales del uso de los bienes y derechos del patrimonio protegido para fines diferentes de la satisfacción de necesidades vitales fuera del plazo establecido en el citado artículo 15.cuatro LPP.

La regulación actual no configura una responsabilidad patrimonial autónoma del patrimonio protegido⁵²⁹. No obstante, tanto el Grupo Parlamentario Socialista⁵³⁰ como el Grupo Parlamentario

⁵²⁸ Sobre esta cuestión, ESCRIBANO TORTAJADA (2009), pág. 407, considera que “el concepto de necesidades vitales es el fundamento para defender y considerar que el patrimonio protegido se comporta como un patrimonio separado con limitación de responsabilidad”.

⁵²⁹ En este sentido, LÓPEZ-GALIACHO PERONA (2005), pág. 38, afirma que el patrimonio protegido “es un patrimonio separado, es decir, aislado del resto del patrimonio personal del discapacitado titular-beneficiario, pero ya advertimos, aunque se tratará con mayor profundidad más adelante, que esa separación patrimonial no deja de ser teórica, pues no le sustrae del principio de responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 del Código Civil”.

Catalán (Convergència i Unió)⁵³¹ durante la tramitación de la citada Ley 41/2003 y el Grupo Parlamentario Popular⁵³² en la tramitación de la citada Ley 1/2009 han propuesto la regulación de una responsabilidad patrimonial autónoma. Por este motivo es necesario que la reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido clarifique esta cuestión.

Si no se establece una responsabilidad patrimonial autónoma, los bienes y derechos del patrimonio protegido pueden estar obligados, en virtud del citado artículo 1911 del Código Civil, a responder de obligaciones que no se encuentran relacionadas con la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Si este hecho se produce antes del transcurso del plazo establecido en el citado artículo 15.cuatro LPP, se entiende que es aplicable la pérdida de los incentivos fiscales en los términos establecidos en este artículo⁵³³. La controversia se presenta cuando esta disposición se produce con posterioridad al plazo establecido en el citado artículo 15.cuatro LPP. En relación con este supuesto, durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 1/2009 el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds propuso una enmienda según la cual “las disposiciones de los bienes y/o derechos aportados al patrimonio protegido de las personas con discapacidad que no tengan como fin la satisfacción de las necesidades vitales de sus

⁵³⁰ Véase la citada enmienda de modificación según la cual “los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido sólo responderán de las obligaciones contraídas por su titular o sus representantes, para la satisfacción directa de las finalidades que determinaron su constitución con el carácter de patrimonio separado”.

⁵³¹ Véase la citada enmienda de adición en la que se proponía que “el patrimonio protegido de las personas incapacitadas sujetas a tutela responderá exclusivamente de las obligaciones contraídas por el administrador de dicho patrimonio”.

⁵³² Véase la citada enmienda de adición, la cual clarificaba que “tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad. Existe separación de responsabilidad entre las obligaciones derivadas del patrimonio personal y las del patrimonio protegido que incluya dichos bienes y derechos”.

⁵³³ La Dirección General de Tributos, en la citada contestación a la consulta tributaria V1759-06, ha precisado que “la disposición de los bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de la persona con discapacidad en los términos anteriormente expuestos es una cuestión de hecho... Lo previsto en el artículo 59.5 del TRLIRPF será de aplicación en la medida en que exista una disposición de los bienes o derechos aportados en los términos expresados anteriormente”.

titulares y que no puedan incluirse en el último párrafo del artículo 5.2⁵³⁴ de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, determinarán la pérdida de los beneficios disfrutados por los aportantes y el titular, con independencia del tiempo transcurrido desde su aportación. Se establecerá reglamentariamente la forma de regularizar los beneficios fiscales disfrutados por los aportantes y los beneficiarios de los patrimonios protegidos”⁵³⁵. Esta propuesta también suprimía el contenido introducido por el citado artículo 15.cuatro LPP. La enmienda fue reiterada en los mismos términos por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso⁵³⁶ y el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió)⁵³⁷ pero no se aprobó puesto que las Cortes acordaron posponer la reforma fiscal del patrimonio protegido. Por este motivo, en caso de que no se establezca una responsabilidad patrimonial autónoma, deben precisarse las consecuencias fiscales del cumplimiento de las obligaciones no relacionadas con la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario que se deriven del principio de responsabilidad patrimonial universal, especialmente cuando este hecho se produzca con posterioridad al plazo establecido en el citado artículo 15.cuatro LPP.

⁵³⁴ Cabe señalar que esta referencia al último párrafo del artículo 5.2 de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, debe entenderse realizada al introducido por la citada Ley 1/2009, el cual establece que “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

⁵³⁵ La enmienda de adición no analiza de forma detallada esta propuesta en su justificación sino que se expresa de manera general al manifestar que “teniendo en cuenta que la fiscalidad de esta figura ha sido sin duda un freno a la constitución de los patrimonios, se propone la derogación de la normativa existente y la introducción de determinadas medidas que, tomando en cuenta las distintas fases por las que pasa o puede pasar un patrimonio protegido, están destinadas a desfiscalizar en la mayor medida posible, no sólo las aportaciones, sino el funcionamiento, las disposiciones y en su caso, la extinción” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 5-5, 13/10/2008, págs. 7 a 9*).

⁵³⁶ *Vid. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 5-5, 13/10/2008, pág. 14.*

⁵³⁷ La justificación de esta enmienda si analiza expresamente esta propuesta al considerar que “en caso de disposiciones que no tengan este fin, esto es, que no se destinen a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, se prevé la pérdida de los beneficios fiscales disfrutados, con independencia del tiempo trascurrido desde la aportación de los bienes y/o derechos que se hayan enajenado” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 5-5, 13/10/2008, págs. 19 a 21*).

CAPÍTULO 7

INCIDENCIA DEL PATRIMONIO PROTEGIDO EN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El régimen fiscal del patrimonio protegido establece una serie de incentivos fiscales a las aportaciones⁵³⁸. El presente análisis pretende realizar un seguimiento de la incidencia de los incentivos fiscales del régimen fiscal del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La citada Ley 41/2003 introdujo una serie de beneficios fiscales tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades. En este último impuesto, el artículo 16 LPP⁵³⁹ modificó el título y el contenido del artículo 36 quáter de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* de 28 de diciembre) introduciendo una deducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Posteriormente, el contenido de este artículo fue recogido en el artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (*BOE* de 11 de marzo). No obstante, el apartado segundo de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*BOE* de 29 de noviembre) establece que “con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, artículos 39, 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”. Por todo lo expuesto, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011,

⁵³⁸ Para un análisis del régimen fiscal del patrimonio protegido vigente en el año 2004, véase PÉREZ HUETE (2004).

⁵³⁹ Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2004, modificó el título y el contenido del artículo 36 quáter de la citada Ley 43/1995, introduciendo la deducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

ha quedado derogada esta deducción⁵⁴⁰. Este hecho supone que el análisis debe centrarse en la incidencia del régimen fiscal del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

7.1. INCIDENCIA EFECTIVA EN LA RECAUDACIÓN DE LOS EJERCICIOS 2004-2010.

Las aportaciones al patrimonio protegido efectuadas por las personas que tengan con el titular-beneficiario una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, dan derecho a reducir la base imponible del aportante.

El límite máximo de esta reducción se estableció inicialmente en 8.000 euros por aportante, con un límite conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectuaban aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido que no podía exceder de 24,250 euros anuales. Posteriormente, la citada Ley 36/2006 incrementó el límite máximo de la reducción a 10.000 euros por aportante, manteniendo el límite conjunto. Este hecho conlleva la conveniencia de diferenciar dos periodos para el análisis de la reducción en la recaudación del impuesto: el periodo que comprende los ejercicios 2004, 2005 y 2006 y el periodo iniciado en el ejercicio 2007.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante AEAT, publica anualmente las estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁴¹. Estas

⁵⁴⁰ La Agencia Estatal de Administración Tributaria ha constatado esta derogación al pronunciarse sobre la deducción por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad en la consulta 124549 del INFORMA del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁴¹ Esta publicación se realiza, con carácter general, 12 meses después del fin del plazo de presentación de la autoliquidación. A modo de ejemplo, la publicación que contiene los datos relativos al ejercicio 2010, cuyo plazo

publicaciones permiten acceder a los datos de las diferentes reducciones practicadas en la base imponible así como a las distribuciones de las mismas.

7.1.1. Incidencia efectiva por ejercicio.

El análisis de la incidencia efectiva del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se llevará a cabo mediante el estudio de los importes de la partida de las autoliquidaciones por este impuesto que contienen la información relativa a la reducción en la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Esta información será desagregada por tramos de rendimientos e imputaciones de los contribuyentes.

En cada ejercicio se realizará el estudio distinguiendo entre la incidencia producida por los contribuyentes que optan por la forma de declaración conjunta⁵⁴² y la producida por aquellos que presentan la declaración de forma individual. Finalmente, se analizará la incidencia agregada de estas dos modalidades de declaración.

Conviene precisar que cada uno de los datos y desagregaciones que aparecen en las tablas

de presentación finalizó el 30 de junio de 2011, ha sido difundida el 2 de julio de 2012.

⁵⁴² De conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (*BOE* de 10 de marzo), “podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar: 1. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera: a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos. B) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. 2. En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1. a de este artículo”. El contenido de este precepto se recoge posteriormente en el artículo 82.1 de la citada Ley 35/2006.

están disponibles únicamente cuando existe un mínimo determinado de observaciones en el cruce en cuestión, considerando este mínimo suficiente y necesario para salvaguardar el secreto y la confidencialidad de los contribuyentes. La unidad utilizada en todas las tablas es el euro salvo que expresamente se indique lo contrario.

7.1.1.1. Incidencia efectiva en el ejercicio 2004.

El artículo 15 LPP introdujo modificaciones en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2004. Por este motivo, la incidencia efectiva del régimen fiscal del patrimonio protegido se inicia en el ejercicio 2004.

La información relativa a la casilla 515 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁴³, denominada “aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad”, contiene el “valor de las reducciones que sobre la base imponible se pueden aplicar aquellos contribuyentes que aporten a título gratuito bienes y derechos para la formación de una masa patrimonial destinada a satisfacer las necesidades vitales de las personas discapacitadas”⁵⁴⁴.

Las declaraciones conjuntas pueden presentarse por las personas que formen parte de una unidad familiar a 31 de diciembre. La tributación conjunta representa el 30,19% de las

⁵⁴³ Modelo aprobado por la Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2004, se establece el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 14 de marzo).

⁵⁴⁴ Vid. AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2006).

declaraciones totales. Estas declaraciones reflejan la siguiente información para el ejercicio 2004:

TABLA 1

IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2004.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 515				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	50.781	1,02	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Hasta 1,5	129.892	2,61	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
1,5 - 6	546.718	10,99	12	1,54	28.848	1,13	2.403,96
6 - 12	1.262.775	25,39	52	6,67	96.533	3,78	1.856,40
12 - 21	1.621.501	32,60	153	19,62	300.761	11,77	1.965,76
21 - 30	732.807	14,73	184	23,59	462.951	18,11	2.516,04
30 - 60	509.677	10,25	241	30,90	820.558	32,10	3.404,81
60 - 150	106.412	2,14	114	14,62	636.501	24,90	5.583,34
150 - 601	12.423	0,25	18	2,31	147.049	5,75	8.169,37
Mayor de 601	809	0,02	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Total	4.973.795	100,00	780	100,00	2.556.279	100,00	3.277,28

Fuente: AEAT (2006)

Las declaraciones conjuntas representan el 31,73% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 30,19% de las declaraciones totales. Por tanto, los incentivos fiscales del régimen fiscal del patrimonio protegido benefician durante el ejercicio 2004 en mayor proporción a las unidades familiares que optan por la tributación conjunta.

Esta mayor proporción de aportaciones en número de las declaraciones conjuntas respecto a las declaraciones individuales representa una constante en la aplicación efectiva del patrimonio protegido durante el periodo 2004-2010. Este hecho permite considerar, debido a la configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y presuponiendo la elección de la opción de tributación más ventajosa, que los incentivos fiscales derivados del patrimonio protegido benefician en mayor proporción a las unidades familiares en las que la mayor proporción de ingresos procede de uno solo de los miembros de la unidad familiar.

La forma de declaración individual representa el 69,81% de las declaraciones totales y aporta los siguientes datos durante el ejercicio 2004:

TABLA 2

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2004.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 515				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	120.308	1,05	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Hasta 1,5	598.856	5,21	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
1,5 - 6	2.119.250	18,43	80	4,77	172.601	3,15	2.157,51
6 - 12	2.935.123	25,52	157	9,36	297.598	5,43	1.895,53
12 - 21	2.848.500	24,77	310	18,47	681.499	12,43	2.198,39
21 - 30	1.521.239	13,23	340	20,26	853.554	15,56	2.510,45
30 - 60	1.089.922	9,48	522	31,11	1.757.073	32,04	3.366,04
60 - 150	235.389	2,05	207	12,34	1.319.050	24,05	6.372,22
150 - 601	29.485	0,26	44	2,62	345.570	6,30	7.853,85
Mayor de 601	2.283	0,02	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Total	11.500.355	100,00	1.678	100,00	5.484.633	100,00	3.268,55

Fuente: AEAT (2006)

Las declaraciones individuales presentan una reducción media de 3.268,55 euros con relación a los 3.277,28 euros de reducción media en la tributación conjunta. La diferencia entre estas dos cantidades no es relevante.

El porcentaje de declaraciones individuales respecto a las declaraciones totales es 69,81% mientras que representa el 68,27% de las aportaciones realizadas durante el ejercicio 2004. El tramo de nivel de rendimientos e imputaciones que representa un mayor porcentaje de las aportaciones es aquel comprendido entre los 30.000 y 60.000 euros anuales, hecho que puede relacionarse con las dificultades para realizar disposiciones orientadas a la satisfacción de las necesidades vitales antes de la aclaración legal del concepto de disposición realizada por la citada Ley 1/2009.

El conjunto de las autoliquidaciones durante el ejercicio 2004 presenta la siguiente distribución:

TABLA 3
IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2004.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 515				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	171.089	1,04	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Hasta 1,5	728.748	4,42	14	0,57	41.689	0,52	2.977,82
1,5 - 6	2.665.968	16,18	92	3,74	201.449	2,51	2.189,66
6 - 12	4.197.898	25,48	209	8,50	394.131	4,90	1.885,79
12 - 21	4.470.001	27,13	463	18,84	982.261	12,22	2.121,51
21 - 30	2.254.046	13,68	524	21,32	1.316.505	16,37	2.512,41
30 - 60	1.599.599	9,71	763	31,04	2.577.631	32,06	3.378,28
60 - 150	341.801	2,07	321	13,06	1.955.551	24,32	6.092,06
150 - 601	41.908	0,25	62	2,52	492.618	6,13	7.945,46
Mayor de 601	3.092	0,02	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.	s.e.
Total	16.474.150	100,00	2.458	100,00	8.040.912	100,00	3.271,32

Fuente: AEAT (2006)

La incidencia efectiva en el primer ejercicio de aplicación es sensiblemente inferior a las estimaciones realizadas durante la tramitación de la citada Ley 41/2003. El análisis de los potenciales beneficiarios de esta ley⁵⁴⁵ realizado durante la tramitación parlamentaria⁵⁴⁶ tenía en cuenta la existencia de tres millones y medio de discapacitados en España⁵⁴⁷ y concretaba en un

⁵⁴⁵ En este análisis resultó de especial relevancia el estudio realizado por el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2005).

⁵⁴⁶ El proceso parlamentario comenzó cuando el pleno del Congreso de los Diputados “insta al Gobierno a valorar la necesidad de proponer un marco jurídico patrimonial privado del minusválido, incidiendo de manera singular en su proyección familiar” (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie D*, núm. 459, 07/07/1999, pág. 10) y la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003 se inició con la presentación del proyecto de ley el 29 de mayo de 2003, calificado el 3 de junio de 2003 y encomendado a la Comisión de Política Social y Empleo el 6 de junio de 2003 (*Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, serie A*, núm. 154-1, 06/06/2003, pág. 1).

⁵⁴⁷ Como manifestó en su intervención MARTÍN VIVAS (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y*

millón y medio⁵⁴⁸ los beneficiarios potenciales. Sin embargo, de acuerdo con el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003)⁵⁴⁹, la estimación inicial del coste recaudatorio era de 37,5 millones de euros⁵⁵⁰, considerando que los incentivos fiscales incorporados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF, únicamente aprovecharían al 2 por 100 del millón y medio de potenciales beneficiarios.

La aplicación efectiva durante el primer ejercicio comprende únicamente 2.458 autoliquidaciones respecto a las estimaciones iniciales de 30.000 beneficiarios⁵⁵¹.

La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros, representando un 31,04% de las aportaciones totales del ejercicio.

7.1.1.2. Incidencia efectiva en el ejercicio 2005.

El ejercicio 2005 modifica el número de la casilla en la cual se reflejan las aportaciones a los

Diputación Permanente, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077).

⁵⁴⁸ Esta cifra es la que consideraba la memoria económica del anteproyecto de ley, a la que hacen referencia tanto el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 2, como posteriormente SÁNCHEZ GARRIDO (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413).

⁵⁴⁹ CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 2.

⁵⁵⁰ No obstante, como ya resaltó el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 2, “la Memoria económica señala que la determinación del impacto recaudatorio de las medidas incorporadas al Anteproyecto «resulta muy compleja ya que la amplitud del universo potencial de destinatarios de estas medidas y su novedad, impiden tomar referencia clara para realizar dicho cálculo»”.

⁵⁵¹ El patrimonio protegido de un discapacitado permite aplicar la reducción en la base imponible a una pluralidad de aportantes. Cada uno de ellos tiene derecho a reflejar la correspondiente reducción en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Este hecho supone que las 2.458 autoliquidaciones con reducciones practicadas suponen la existencia de un menor número de titulares-beneficiarios de patrimonios protegidos que hayan recibido aportaciones durante el ejercicio 2004.

patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.

La información relativa a la casilla 517 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁵², denominada “aportaciones a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad”, contiene el “valor de las reducciones que sobre la base imponible se pueden aplicar aquellos contribuyentes que aporten a título gratuito bienes y derechos para la formación de una masa patrimonial destinada a satisfacer las necesidades vitales de las personas discapacitadas”⁵⁵³.

Las declaraciones conjuntas reflejan en el ejercicio 2005 la siguiente información:

TABLA 4
IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2005.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	53.775	1,10	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	121.600	2,49	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	503.831	10,31	13	2,69	14.572	0,96	1.120,94
6 - 12	1.165.101	23,83	35	7,25	35.585	2,35	1.016,72
12 - 21	1.622.749	33,19	109	22,57	230.242	15,18	2.112,31
21 - 30	747.132	15,28	102	21,12	265.894	17,53	2.606,80
30 - 60	544.408	11,14	141	29,19	497.771	32,82	3.530,29
60 - 150	115.670	2,37	55	11,39	319.222	21,04	5.804,04
150 - 601	13.541	0,28	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Mayor de 601	881	0,02	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.888.688	100,00	483	100,00	1.516.885	100,00	3.140,55

Fuente: AEAT (2007)

⁵⁵² Modelo aprobado por la Orden EHA/702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 15 de marzo).

⁵⁵³ Vid. AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2007).

Las declaraciones conjuntas representan el 35,88% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 28,58% de las declaraciones totales. Por tanto, los incentivos fiscales del régimen fiscal del patrimonio protegido continúan beneficiando durante el ejercicio 2005 en mayor proporción a las unidades familiares que optan por la tributación conjunta y en este ejercicio la diferencia respecto a la proporción de declarantes en tributación individual es más acusada.

La forma de declaración individual aporta los siguientes datos en el ejercicio 2005:

TABLA 5

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2005.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517					
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA			
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media	
Negativo y Cero	125.166	1,02	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	
Hasta 1,5	586.417	4,80	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	
1,5 - 6	2.133.636	17,47	37	4,29	56.579	1,83	1.529,16	
6 - 12	3.014.483	24,68	87	10,08	153.274	4,97	1.761,77	
12 - 21	3.091.559	25,31	159	18,42	384.443	12,46	2.417,88	
21 - 30	1.679.117	13,74	164	19,00	475.484	15,41	2.899,29	
30 - 60	1.269.382	10,39	236	27,35	994.114	32,23	4.212,35	
60 - 150	279.230	2,29	136	15,76	761.937	24,70	5.602,48	
150 - 601	34.540	0,28	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	
Mayor de 601	2.870	0,02	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	
Total	12.216.400	100,00	863	100,00	3.084.792	100,00	3.574,50	

Fuente: AEAT (2007)

Las declaraciones individuales presentan una reducción media de 3.574,50 euros con relación a los 3.140,55 euros de reducción media en la tributación conjunta. Durante el ejercicio 2005, las declaraciones individuales han sido inferiores en proporción numérica pero la reducción media aplicada ha sido sensiblemente superior a la reflejada en las declaraciones conjuntas.

El conjunto de las autoliquidaciones del ejercicio 2005 presenta la siguiente distribución:

TABLA 6

IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2005.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	178.941	1,05	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	708.017	4,14	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	2.637.467	15,42	50	3,71	71.151	1,55	1.423,03
6 - 12	4.179.584	24,43	122	9,06	188.859	4,10	1.548,02
12 - 21	4.714.308	27,56	268	19,91	614.686	13,36	2.293,60
21 - 30	2.426.249	14,18	266	19,76	741.378	16,11	2.787,13
30 - 60	1.813.790	10,60	377	28,01	1.491.884	32,42	3.957,25
60 - 150	394.900	2,31	191	14,19	1.081.159	23,49	5.660,52
150 - 601	48.081	0,28	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Mayor de 601	3.751	0,02	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	17.105.088	100,00	1.346	100,00	4.601.677	100,00	3.418,78

Fuente: AEAT (2007)

La aplicación de la reducción por aportaciones a patrimonios de las personas con discapacidad durante el ejercicio 2005 resulta muy escasa. La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción, 28,01% de las aportaciones, corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros, siendo éste un hecho ya reflejado desde el ejercicio 2004.

7.1.1.3. Incidencia efectiva en el ejercicio 2006.

Continuando con el modelo establecido para el ejercicio anterior, la información relativa a la casilla 517 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁵⁴, denominada “aportaciones a los patrimonios protegidos de las

⁵⁵⁴ Modelo aprobado por la Orden EHA/784/2007, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración

personas con discapacidad”, contiene el “valor de las reducciones que sobre la base imponible se pueden aplicar aquellos contribuyentes que aporten a título gratuito bienes y derechos para la formación de una masa patrimonial destinada a satisfacer las necesidades vitales de las personas discapacitadas”⁵⁵⁵.

Las declaraciones conjuntas del ejercicio 2006 reflejan la siguiente información:

TABLA 7
IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2006.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	51.008	1,06	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	109.656	2,28	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	434.831	9,05	16	3,14	41.353	2,31	2.585
6 - 12	1.065.590	22,18	30	5,88	54.781	3,05	1.826
12 - 21	1.633.733	34,00	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
21 - 30	770.263	16,03	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
30 - 60	597.078	12,43	181	35,49	689.658	38,45	3.810
60 - 150	126.649	2,64	72	14,12	443.735	24,74	6.163
150 - 601	14.687	0,31	16	3,14	117.625	6,56	7.352
Mayor de 601	992	0,02	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.804.487	100,00	510	100,00	1.793.710	100,00	3.517

Fuente: AEAT (2008)

Las declaraciones conjuntas representan el 33,84% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 26,93% de las declaraciones totales.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2006, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 30 de marzo).

⁵⁵⁵ Vid. AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2008).

El número de autoliquidaciones que consignan un importe en la casilla 517 aumenta desde las 483 correspondientes al ejercicio 2005 hasta las 510 del ejercicio 2006. No obstante, es más significativo el aumento del importe medio de la partida, el cual se eleva desde 3.141 euros hasta 3.517 euros.

Por su parte, la forma de declaración individual aporta los siguientes datos:

TABLA 8

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2006.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	121.119	0,93	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	548.088	4,20	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	2.076.403	15,93	33	3,31	55.098	1,41	1.670
6 - 12	3.064.088	23,50	87	8,73	230.713	5,92	2.652
12 - 21	3.412.156	26,17	189	18,96	470.865	12,08	2.491
21 - 30	1.892.111	14,51	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
30 - 60	1.535.192	11,78	316	31,70	1.366.903	35,06	4.326
60 - 150	341.757	2,62	154	15,45	922.289	23,66	5.989
150 - 601	41.877	0,32	40	4,01	293.105	7,52	7.328
Mayor de 601	3.505	0,03	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	13.036.296	100,00	997	100,00	3.898.892	100,00	3.911

Fuente: AEAT (2008)

En esta modalidad es significativo el aumento del número de autoliquidaciones desde las 863 correspondientes al ejercicio 2005 hasta las 997 presentadas en el ejercicio 2006, así como la elevación del importe medio desde 3.574 euros hasta los 3.911 euros, consecuencia de un incremento en la reducción media aplicada en todos los tramos de rendimientos e imputaciones. El análisis de estos hechos debe tener en cuenta el incremento generalizado de los rendimientos e imputaciones, así como del número de declarantes, observado entre los ejercicios 2005 y 2006, derivado de una situación de expansión económica.

El conjunto de las autoliquidaciones presentadas durante el ejercicio 2006 aporta la siguiente distribución:

TABLA 9
IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2006.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 517				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	172.127	0,96	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	657.744	3,69	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	2.511.234	14,08	49	3,25	96.451	1,69	1.968
6 - 12	4.129.678	23,15	117	7,76	285.494	5,02	2.440
12 - 21	5.045.889	28,28	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
21 - 30	2.662.374	14,92	259	17,19	744.957	13,09	2.876
30 - 60	2.132.270	11,95	497	32,98	2.056.561	36,13	4.138
60 - 150	468.406	2,63	226	15,00	1.366.024	24,00	6.044
150 - 601	56.564	0,32	56	3,72	410.731	7,22	7.334
Mayor de 601	4.497	0,03	7	0,46	52.000	0,91	7.429
Total	17.840.783	100,00	1.507	100,00	5.692.602	100,00	3.777

Fuente: AEAT (2008)

La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción, 32,98% de las aportaciones, corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros, en consonancia con la realidad observada en ejercicios anteriores.

Como puede observarse, durante los tres primeros ejercicios de aplicación del régimen fiscal del patrimonio protegido, la efectiva aplicación por parte de los potenciales beneficiarios es muy escasa tanto en número de autoliquidaciones presentadas con esta reducción como por el importe de consignado salvo en los niveles altos de rentas.

7.1.1.4. Incidencia efectiva en el ejercicio 2007.

La escasa aplicación durante el periodo 2004-2006 de los incentivos proporcionados por el régimen fiscal del patrimonio protegido influyó en que la citada Ley 35/2006 tratara de mejorar el régimen fiscal del patrimonio protegido mediante el incremento del límite anual de reducción de la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos, la cual es elevada desde los iniciales 8.000 euros anuales por aportante hasta los 10.000 euros anuales.

Resulta de especial relevancia para el ejercicio 2007 la entrada en vigor de la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345 (BOE de 18 de octubre)⁵⁵⁶. Su exposición de motivos destaca que “recientemente se han aprobado distintas disposiciones normativas que establecen nuevas obligaciones de información relativas al patrimonio de personas con discapacidad” y trata de desarrollar estas obligaciones de información.

La información relativa a la casilla 543 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁵⁷, denominada “aportaciones

⁵⁵⁶ De conformidad con la disposición final duodécima, “la presente Orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será aplicable por primera vez a las declaraciones que se presenten a partir del 1 de enero de 2008 en relación con la información correspondiente al año 2007, a excepción de lo establecido en la disposición final décima que será aplicable el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

⁵⁵⁷ Modelo aprobado por la Orden EHA/481/2008, de 26 de febrero, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007,

realizadas en el 2007 a patrimonios protegidos de personas con discapacidad⁵⁵⁸, contiene el valor de las aportaciones realizadas por el declarante en el ejercicio 2007 a patrimonios protegidos⁵⁵⁹.

La entrada en vigor de la citada Ley 36/2006 y de su correspondiente modelo de declaración hace que los datos obtenidos en esta partida no sean comparables con la serie obtenida durante el periodo 2004-2006⁵⁶⁰.

Las declaraciones conjuntas del ejercicio 2007 reflejan la siguiente información:

TABLA 10

IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2007.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	17.684	0,38	0	0	0	0	0
Hasta 1,5	130.468	2,77	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	399.971	8,49	47	3,94	35.645	1,65	758
6 - 12	944.785	20,04	88	7,38	65.195	3,01	741
12 - 21	1.589.713	33,73	205	17,20	159.187	7,35	777
21 - 30	780.833	16,57	217	18,20	220.552	10,18	1.016
30 - 60	662.578	14,06	389	32,63	864.660	39,92	2.223
60 - 150	161.187	3,42	188	15,77	573.707	26,49	3.052
150 - 601	23.816	0,51	42	3,52	233.420	10,78	5.558
Mayor de 601	2.372	0,05	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.713.407	100,00	1.192	100,00	2.165.719	100,00	1.817

Fuente: AEAT (2009)

se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, rectificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 28 de febrero).

⁵⁵⁸ A partir del ejercicio 2007 se modifica el número, denominación y contenido de la casilla utilizada como indicador de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos.

⁵⁵⁹ La información sobre los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2004 a 2006 se refleja en este modelo en la casilla 542 y el importe total con derecho a reducción consta en la casilla 560.

⁵⁶⁰ La AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2009) expresamente señala que es “información no comparable con años anteriores”.

Las declaraciones conjuntas representan el 31,16% de las autoliquidaciones con aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 25,20% de las declaraciones totales. Por tanto, los incentivos fiscales del régimen fiscal del patrimonio protegido benefician durante el ejercicio 2007 en mayor proporción a las unidades familiares que optan por la tributación conjunta.

Como ya se ha expresado anteriormente, la mayor incidencia relativa en las declaraciones conjuntas representa una constante en el régimen fiscal del patrimonio protegido, con independencia de la situación económica general.

La forma de declaración individual aporta los siguientes datos relativos al ejercicio 2007:

TABLA 11

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2007.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	84.994	0,61	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	632.303	4,52	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
1,5 - 6	2.095.986	14,98	95	3,61	33.244	0,68	350
6 - 12	2.967.547	21,21	245	9,30	174.352	3,56	712
12 - 21	3.673.680	26,26	503	19,10	435.034	8,87	865
21 - 30	2.093.783	14,97	432	16,41	590.334	12,04	1.367
30 - 60	1.881.255	13,45	838	31,83	1.700.981	34,69	2.030
60 - 150	479.051	3,42	401	15,23	1.480.142	30,18	3.691
150 - 601	72.661	0,52	61	2,32	391.909	7,99	6.425
Mayor de 601	8.208	0,06	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	13.989.468	100,00	2.633	100,00	4.903.706	100,00	1.862

Fuente: AEAT (2009)

Las declaraciones individuales presentan una aportación media de 1.862 euros relativamente

similar a los 1.817 euros de aportación media en la tributación conjunta.

El conjunto de las autoliquidaciones del ejercicio 2007 presenta la siguiente distribución:

TABLA 12

IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2007.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	102.678	0,55	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	762.771	4,08	57	1,49	13.554	0,19	238
1,5 - 6	2.495.957	13,35	142	3,71	68.888	0,97	485
6 - 12	3.912.332	20,92	333	8,71	239.547	3,39	719
12 - 21	5.263.393	28,14	708	18,51	594.221	8,41	839
21 - 30	2.874.616	15,37	649	16,97	810.887	11,47	1.249
30 - 60	2.543.833	13,60	1.227	32,08	2.565.641	36,29	2.091
60 - 150	640.238	3,42	589	15,40	2.053.849	29,05	3.487
150 - 601	96.477	0,52	103	2,69	625.329	8,85	6.071
Mayor de 601	10.580	0,06	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	18.702.875	100,00	3.825	100,00	7.069.424	100,00	1.848

Fuente: AEAT (2009)

La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción, 32,08% de las aportaciones, corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros, de manera similar a la situación existente antes de la entrada en vigor de la citada Ley 35/2006.

El importe medio de las aportaciones en cada uno de los tramos de rendimientos e imputaciones se encuentra alejado del nuevo límite de 10.000 euros anuales establecido por la citada Ley 35/2006⁵⁶¹.

⁵⁶¹ En distintas ocasiones a lo largo del presente análisis, el patrimonio protegido ha sido comparado con los planes de pensiones. En el análisis de la incidencia efectiva después de la entrada en vigor de la citada Ley 35/2006 resulta

La entrada en vigor del modelo 182 aprobado por la citada Orden EHA/3021/2007 permite la inclusión de los datos correspondientes a las aportaciones a patrimonios protegidos dentro del borrador de declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, facilitando de esta manera la aplicación de la reducción a los contribuyentes que tienen derecho a ella.

7.1.1.5. Incidencia efectiva en el ejercicio 2008.

La información relativa a la casilla 543 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁶², denominada “aportaciones realizadas en el 2008 a patrimonios protegidos de personas con discapacidad”, contiene el valor de las aportaciones realizadas por el declarante en el ejercicio 2008 a patrimonios protegidos⁵⁶³.

La entrada en vigor de la citada Ley 36/2006 y de su correspondiente modelo de declaración hace que los datos obtenidos en esta partida no sean comparables con la serie obtenida durante el periodo 2004-2006 pero sí con el ejercicio 2007.

conveniente destacar que, como señalan GONZÁLEZ RABANAL, SÁEZ DE JÁUREGUI SANZ (2006), “el estudio de la aportación media a los planes de pensiones en España, que se cifra en 1.881 euros”, cifra semejante a la observada en el comportamiento del patrimonio protegido durante el ejercicio 2007.

⁵⁶² Modelo aprobado por la Orden EHA/396/2009, de 13 de febrero, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y se modifican los anexos I y VI de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 25 de febrero).

⁵⁶³ La información sobre los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2004 a 2007 se refleja en este modelo en la casilla 542 y el importe total con derecho a reducción consta en la casilla 560.

El ejercicio 2008 representa un incremento en el número total de declaraciones del 3,67% respecto al ejercicio 2007 y los efectos del cambio de fase en el ciclo económico todavía no son percibidos con intensidad en este indicador.

Las declaraciones conjuntas del ejercicio 2008 reflejan la siguiente información:

TABLA 13

IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2008.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	18.967	0,41	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	138.551	2,97	25	2,00	6.737	0,26	254,91
1,5 - 6	366.218	7,85	40	3,20	11.230	0,46	280,76
6 - 12	880.650	18,87	83	6,63	19.216	0,78	231,52
12 - 21	1.580.922	33,88	213	17,03	118.527	4,84	556,47
21 - 30	786.122	16,85	207	16,55	432.030	17,64	2.087,10
30 - 60	708.081	15,17	416	33,25	776.321	31,71	1.866,16
60 - 150	163.173	3,50	220	17,59	726.769	29,68	3.303,49
150 - 601	21.733	0,47	38	3,04	319.340	13,04	8.403,69
Mayor de 601	2.031	0,04	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.666.448	100,00	1.251	100,00	2.448.540	100,00	1.957,27

Fuente: AEAT (2010)

Las declaraciones conjuntas representan el 30,29% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 24,07% de las declaraciones totales.

Durante este ejercicio el número de autoliquidaciones con aportaciones realizadas a patrimonios protegidos aumenta un 4,95% respecto al 2007 y su importe también aumenta un 7,72% a pesar de que el número de declaraciones conjuntas totales disminuye un 1%. Por tanto, queda reflejado un aumento en la aplicación de los incentivos fiscales al patrimonio protegido.

Este aumento dentro del periodo comparable permite constatar el potencial de crecimiento que presenta la institución del patrimonio protegido pero dista en gran medida de las previsiones inicialmente contenidas en la memoria económica utilizada durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003.

La forma de declaración individual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aporta los siguientes datos relativos al ejercicio 2008:

TABLA 14

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2008.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	88.479	0,60	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	639.769	4,35	37	1,29	10.061	0,19	271,92
1,5 - 6	2.028.012	13,77	85	2,95	25.397	0,49	298,78
6 - 12	3.004.953	20,41	228	7,92	96.526	1,87	423,36
12 - 21	3.965.256	26,93	504	17,51	368.336	7,13	730,83
21 - 30	2.246.229	15,26	545	18,93	548.806	10,62	1.006,98
30 - 60	2.163.875	14,70	966	33,55	1.790.323	34,64	1.853,34
60 - 150	514.327	3,49	438	15,21	1.902.282	36,80	4.343,11
150 - 601	65.605	0,45	66	2,29	381.976	7,39	5.787,51
Mayor de 601	6.028	0,04	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	14.722.533	100,00	2.879	100,00	5.169.019	100,00	1.795,42

Fuente: AEAT (2010)

A diferencia del comportamiento observado en las declaraciones conjuntas, durante el ejercicio 2007 se incrementa un 9,34% el número de declaraciones que reflejan aportaciones durante el ejercicio, frente a un incremento del 5,24% del total de declaraciones individuales, pero su importe medio disminuye un 3,56%.

El conjunto de las autoliquidaciones presentadas correspondientes al ejercicio 2008 muestra

la siguiente distribución:

TABLA 15

IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2008.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	107.446	0,55	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	778.320	4,01	62	1,50	16.434	0,22	265,06
1,5 - 6	2.394.230	12,35	125	3,03	36.627	0,48	293,02
6 - 12	3.885.603	20,04	311	7,53	115.741	1,52	372,16
12 - 21	5.546.178	28,60	717	17,36	486.863	6,39	679,03
21 - 30	3.032.351	15,64	752	18,21	980.836	12,88	1.304,30
30 - 60	2.871.956	14,81	1.382	33,46	2.566.644	33,69	1.857,20
60 - 150	677.500	3,49	658	15,93	2.629.051	34,51	3.995,52
150 - 601	87.338	0,45	104	2,52	701.316	9,21	6.743,43
Mayor de 601	8.059	0,04	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	19.388.981	100,00	4.130	100,00	7.617.560	100,00	1.844,45

Fuente: AEAT (2010)

La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción, 33,46% de las aportaciones, corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros.

Durante este ejercicio se produce una leve caída del importe medio de las aportaciones desde los 1.848 euros correspondientes al ejercicio 2007 hasta los 1.844 euros en el 2008. De manera similar al ejercicio anterior, los importes medios de cada uno de los tramos permanecen alejados del límite de 10.000 euros anuales.

7.1.1.6. Incidencia efectiva en el ejercicio 2009.

La información relativa a la casilla 543 del modelo de declaración del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁶⁴, denominada “aportaciones realizadas en el 2009 a patrimonios protegidos de personas con discapacidad”, contiene el valor de las aportaciones realizadas por el declarante en el ejercicio 2009 a patrimonios protegidos⁵⁶⁵.

Como se ha precisado anteriormente, la entrada en vigor de la citada Ley 36/2006 y de su correspondiente modelo de declaración hace que los datos obtenidos en esta partida no sean comparables con la serie obtenida durante el periodo 2004-2006 pero sí con los ejercicios 2007 y 2008.

El ejercicio 2009 muestra un cambio de tendencia con una disminución del 0,38% en el número total de declaraciones presentadas. Esta disminución, continuada durante el ejercicio 2010, muestra los efectos de la fase de contracción que afecta a la economía en su conjunto.

En este ejercicio se produce la entrada en vigor de la citada Ley 1/2009⁵⁶⁶, la cual realiza la aclaración legal del concepto de disposición excluyendo del mismo el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria. Existe gran dificultad para aislar la incidencia efectiva de esta modificación normativa pero si puede constatarse el incremento del número de aportaciones realizadas durante este ejercicio, a pesar de la disminución del importe medio de las

⁵⁶⁴ Modelo aprobado por la Orden EHA/799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 31 de marzo).

⁵⁶⁵ La información sobre los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2005 a 2008 se refleja en este modelo en la casilla 542 y el importe total con derecho a reducción consta en la casilla 560.

⁵⁶⁶ De conformidad con la disposición final séptima de la citada Ley 1/2009, publicada en el B.O.E el 26 de marzo de 2009, “la presente Ley entrará en vigor a los tres meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

mismas.

Las declaraciones conjuntas reflejan la siguiente información relativa al ejercicio 2009 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

TABLA 16
IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2009.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	21.353	0,46	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	158.346	3,44	28	2,08	5.956	0,29	212,71
1,5 – 6	389.568	8,47	40	2,98	9.187	0,44	229,67
6 – 12	896.056	19,49	110	8,19	45.202	2,17	410,93
12 – 21	1.513.947	32,93	223	16,60	295.673	14,16	1.325,89
21 – 30	755.622	16,44	231	17,20	169.642	8,13	734,38
30 – 60	691.725	15,05	443	32,99	700.928	33,58	1.582,23
60 - 150	149.465	3,25	228	16,98	619.734	29,69	2.718,13
150 - 601	19.100	0,42	34	2,53	141.979	6,80	4.175,85
Mayor de 601	1.632	0,04	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.596.814	100,00	1.343	100,00	2.087.477	100,00	1.554,34

Fuente: AEAT (2011)

Las declaraciones conjuntas representan el 28,50% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 23,80% de las declaraciones totales. Como puede apreciarse, se mantiene la constante de la mayor incidencia relativa del patrimonio protegido en las unidades familiares que optan por el modelo de declaración conjunta.

El número de declaraciones con aportaciones en el ejercicio se incrementa un 7,35% a pesar de existir una disminución del 1,49% en el total de declaraciones conjuntas presentadas. No obstante, es destacable la caída del 20,59% en el importe medio de las aportaciones anuales. Para un

correcto análisis del aumento en el número de aportaciones y la disminución en su importe medio es necesario tener en cuenta los efectos del ciclo económico en la economía de España durante este periodo, en el cual se produce una fuerte disminución del Producto Interior Bruto⁵⁶⁷.

La forma de declaración individual aporta los siguientes datos:

TABLA 17

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2009.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	112.365	0,76	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	761.521	5,17	59	1,75	39.535	0,76	670,08
1,5 - 6	2.105.792	14,31	157	4,66	43.524	0,84	277,22
6 - 12	2.896.172	19,68	265	7,87	78.473	1,52	296,12
12 - 21	3.836.065	26,06	573	17,01	367.542	7,10	641,43
21 - 30	2.211.636	15,03	592	17,57	778.324	15,04	1.314,74
30 - 60	2.229.760	15,15	1.155	34,28	2.006.883	38,77	1.737,56
60 - 150	500.793	3,40	484	14,37	1.351.564	26,11	2.792,49
150 - 601	59.238	0,40	68	2,02	467.946	9,04	6.881,56
Mayor de 601	5.197	0,04	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	14.718.539	100,00	3.369	100,00	5.176.495	100,00	1.536,51

Fuente: AEAT (2011)

De manera similar al comportamiento observado en las declaraciones conjuntas, en este caso se produce un incremento del número de aportaciones del 17,02%, manteniéndose constante el número de declaraciones individuales totales, pero existe una disminución del 14,42% en el importe medio de las aportaciones.

⁵⁶⁷ El INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (2012), al analizar el crecimiento en volumen del Producto Interior Bruto (base 2008), establece un resultado provisional para el año 2009 de -3,7%. Este dato es la mayor disminución en la serie mostrada, la cual se inicia en el año 2001.

El conjunto de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas presenta la siguiente distribución:

TABLA 18
IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2009.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	133.718	0,69	10	0,21	2.339	0,03	233,90
Hasta 1,5	919.867	4,76	87	1,85	45.491	0,63	522,88
1,5 - 6	2.495.360	12,92	197	4,18	52.711	0,73	267,57
6 - 12	3.792.228	19,63	375	7,96	123.675	1,70	329,80
12 - 21	5.350.012	27,70	796	16,89	663.215	9,13	833,19
21 - 30	2.967.258	15,36	823	17,47	947.966	13,05	1.151,84
30 - 60	2.921.485	15,13	1.598	33,91	2.707.811	37,28	1.694,50
60 - 150	650.258	3,37	712	15,11	1.971.298	27,14	2.768,68
150 - 601	78.338	0,41	102	2,16	609.925	8,40	5.979,66
Mayor de 601	6.829	0,04	12	0,25	139.542	1,92	11.628,50
Total	19.315.353	100,00	4.712	100,00	7.263.971	100,00	1.541,59

Fuente: AEAT (2011)

La distribución por tramos de rendimientos e imputaciones refleja que la mayor proporción, 33,91% de las aportaciones, corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros.

De manera agregada se produce un incremento del 14,09% en el número de aportaciones, disminuyendo un 16,42% su importe medio. Es conveniente señalar que la reforma introducida por la citada Ley 35/2006 aumentó el límite de aportaciones con derecho a reducción de 8.000 euros a 10.000 euros anuales pero mantuvo constante en 24.250 euros anuales el límite conjunto a que da derecho un único patrimonio protegido. Por tanto, si permanece constante el número de patrimonios protegidos activos, un aumento en el número de aportantes puede originar la disminución en el importe medio de las aportaciones para permanecer dentro del límite conjunto de 24.250 euros

anuales, el cual ha permanecido inalterado.

7.1.1.7. Incidencia efectiva en el ejercicio 2010.

La información relativa a la casilla 543 del modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁶⁸, denominada “aportaciones realizadas en el 2010 a patrimonios protegidos de personas con discapacidad”, contiene el valor de las aportaciones realizadas por el declarante en el ejercicio 2010 a patrimonios protegidos⁵⁶⁹.

La entrada en vigor de la citada Ley 36/2006 y de su correspondiente modelo de declaración hace que los datos obtenidos en esta partida no sean comparables con la serie obtenida durante el periodo 2004-2006 pero sí con los ejercicios 2007-2009.

Debido al calendario de difusión de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los correspondientes al ejercicio 2010 son los últimos sobre los cuales se encuentra información disponible⁵⁷⁰.

La disposición final segunda de la citada Ley 1/2009 establece que “con el fin de favorecer

⁵⁶⁸ Modelo aprobado por la Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (BOE de 18 de marzo).

⁵⁶⁹ La información sobre los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2006 a 2009 se refleja en este modelo en la casilla 542 y el importe total con derecho a reducción consta en la casilla 560.

⁵⁷⁰ La difusión de las estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010 se realizó el 2 de julio de 2012, previéndose la difusión de las correspondientes al ejercicio 2011 en el mes de julio de 2013.

la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales”. El incumplimiento del plazo contenido en este mandato parlamentario impide que el comportamiento efectivo observado durante el ejercicio 2010 difiera en gran medida del correspondiente a los años precedentes como consecuencia de una mejora del régimen fiscal del patrimonio protegido.

Las declaraciones conjuntas correspondientes al ejercicio 2010 reflejan la siguiente información:

TABLA 19
IRPF. Declaración conjunta. Ejercicio 2010.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	25.988	0,58	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	170.105	3,80	24	1,98	12.666	0,57	527,77
1,5 - 6	392.007	8,76	33	2,72	8.342	0,37	252,79
6 - 12	878.497	19,63	88	7,25	23.491	1,05	266,94
12 - 21	1.440.841	32,19	210	17,31	238.978	10,70	1.137,99
21 - 30	746.858	16,69	188	15,50	278.914	12,49	1.483,59
30 - 60	666.644	14,89	433	35,70	671.234	30,07	1.550,19
60 - 150	137.586	3,07	191	15,75	731.848	32,78	3.831,67
150 - 601	16.279	0,36	36	2,97	228.188	10,22	6.338,56
Mayor de 601	1.239	0,03	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.476.044	100,00	1.213	100,00	2.232.532	100,00	1.840,50

Fuente: AEAT (2012)

Las declaraciones conjuntas representan el 26,34% de las autoliquidaciones con reducción por aportaciones a patrimonios protegidos con una representatividad del 23,24% de las declaraciones totales. Esta constante se mantiene inalterada en la serie analizada durante el periodo comparable.

Se invierte la tendencia observada en el ejercicio anterior y el número de aportaciones disminuye un 9,68%, frente a una bajada del 2,62% del número total de declaraciones presentadas. Por su parte, el importe medio aumenta un 18,41%.

La forma de declaración individual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aporta los siguientes datos:

TABLA 20

IRPF. Declaración individual. Ejercicio 2010.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	141.169	0,96	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	847.398	5,73	59	1,74	19.065	0,27	323,14
1,5 - 6	2.226.359	15,06	144	4,24	52.209	0,74	362,57
6 - 12	2.850.007	19,28	310	9,14	549.463	7,75	1.772,46
12 - 21	3.739.099	25,30	603	17,77	656.731	9,27	1.089,11
21 - 30	2.241.661	15,17	597	17,60	780.541	11,02	1.307,44
30 - 60	2.197.919	14,87	1.158	34,13	2.757.737	38,92	2.381,47
60 - 150	482.049	3,26	446	13,14	1.835.448	25,90	4.115,35
150 - 601	51.465	0,35	56	1,65	383.769	5,42	6.853,02
Mayor de 601	3.950	0,03	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	14.781.076	100,00	3.393	100,00	7.085.928	100,00	2.088,40

Fuente: AEAT (2012)

En las declaraciones individuales se observa un ligero incremento del 0,71% en número y un considerable aumento del 35,92% en el importe medio.

El conjunto de las autoliquidaciones presentadas correspondientes al ejercicio 2010 presenta la siguiente distribución:

TABLA 21

IRPF. Total declaraciones. Ejercicio 2010.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	DATOS GENERALES		INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543				
	Liquidaciones Número Total	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	167.157	0,87	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	1.017.503	5,28	83	1,80	31.731	0,34	382,31
1,5 - 6	2.618.366	13,60	177	3,84	60.551	0,65	342,10
6 - 12	3.728.504	19,36	398	8,64	572.954	6,15	1.439,58
12 - 21	5.179.940	26,90	813	17,65	895.709	9,61	1.101,73
21 - 30	2.988.519	15,52	785	17,04	1.059.455	11,37	1.349,62
30 - 60	2.864.563	14,88	1.591	34,54	3.428.971	36,80	2.155,23
60 - 150	619.635	3,22	637	13,83	2.567.296	27,55	4.030,29
150 - 601	67.744	0,35	92	2,00	611.957	6,57	6.651,71
Mayor de 601	5.189	0,03	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	19.257.120	100,00	4.606	100,00	9.318.460	100,00	2.023,11

Fuente: AEAT (2012)

Durante el ejercicio 2010 se mantiene el tramo 30.000 a 60.000 euros, con el 34,54% de las aportaciones, como el principal colectivo beneficiado por los incentivos fiscales al patrimonio protegido.

7.1.2. Análisis de la evolución en el periodo comparable 2007-2010.

Las modificaciones normativas introducidas por la citada Ley 35/2006 y la citada Orden EHA/3021/2007, así como los cambios en los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aconsejan centrar el análisis de la evolución de la incidencia del patrimonio protegido en el periodo comparable 2007-2010⁵⁷¹.

La serie histórica que refleja el número de aportaciones a patrimonios protegidos en el total

⁵⁷¹ La AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (2009) expresamente señala que es “información no comparable con años anteriores”.

de declaraciones de cada ejercicio presenta la siguiente información:

TABLA 22
IRPF. Autoliquidaciones. Ejercicios 2007-2010.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543							
	LIQUIDACIONES 2007		LIQUIDACIONES 2008		LIQUIDACIONES 2009		LIQUIDACIONES 2010	
	Número	Distribución Número	Número	Distribución Número	Número	Distribución Número	Número	Distribución Número
Negativo y Cero	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	10	0,21	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	57	1,49	62	1,50	87	1,85	83	1,80
1,5 - 6	142	3,71	125	3,03	197	4,18	177	3,84
6 - 12	333	8,71	311	7,53	375	7,96	398	8,64
12 - 21	708	18,51	717	17,36	796	16,89	813	17,65
21 - 30	649	16,97	752	18,21	823	17,47	785	17,04
30 - 60	1.227	32,08	1.382	33,46	1.598	33,91	1.591	34,54
60 - 150	589	15,40	658	15,93	712	15,11	637	13,83
150 - 601	103	2,69	104	2,52	102	2,16	92	2,00
Mayor de 601	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	12	0,25	S.E.	S.E.
Total	3.825	100,00	4.130	100,00	4.712	100,00	4.606	100,00

Fuente: AEAT (2009), AEAT (2010), AEAT (2011), AEAT (2012)

El máximo alcanzado en el ejercicio 2009, 4.712 aportaciones, dista en gran medida de las previsiones realizadas durante la tramitación parlamentaria. En el año 2003 ya se constataba la existencia de tres millones y medio de discapacitados en España⁵⁷² y la memoria económica del anteproyecto de ley concretaba en un millón y medio los beneficiarios potenciales⁵⁷³, estimando que los incentivos fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprovecharían al 2 por ciento de estos beneficiarios potenciales, es decir, 30.000 contribuyentes.

El escaso número de aportaciones refleja un problema con el régimen fiscal del patrimonio

⁵⁷² Como señaló en su intervención MARTÍN VIVAS (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 254, 28/05/2003, pág. 13077).

⁵⁷³ Memoria a la que hacen referencia tanto el CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL (2003), pág. 2, como posteriormente SÁNCHEZ GARRIDO (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Pleno y Diputación Permanente*, núm. 293, 06/11/2003, pág. 15413).

protegido. El mandato de la citada Ley 1/2009⁵⁷⁴ pretende mejorar el tratamiento fiscal del patrimonio protegido⁵⁷⁵ pero en el análisis de esta cuestión resulta de especial relevancia observar no sólo el comportamiento de las aportaciones, cuya información se contiene en el presente análisis, sino también el comportamiento de las disposiciones realizadas. El patrimonio protegido es un patrimonio de destino por lo que resulta necesario clarificar el régimen de las disposiciones para incentivar las aportaciones. La información sobre las disposiciones realizadas se encuentra contenida en el modelo informativo 182, aprobado por la citada Orden EHA/3021/2007, pero esta información no se encuentra disponible dentro de las publicaciones de la Administración Tributaria. No obstante, en la realidad se ha constatado el reducido número de disposiciones realizadas⁵⁷⁶, por lo que resulta necesario clarificar el concepto de disposición y su régimen para permitir la difusión del patrimonio protegido.

La reforma introducida por la citada Ley 35/2006 se centró en el incremento del límite anual de reducción de la base imponible, elevando la cuantía de 8.000 euros anuales por aportante hasta la cantidad de 10.000 euros anuales por aportante.

Durante el periodo 2007-2010 el importe medio de las aportaciones en el total de declaraciones presentadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha reflejado la siguiente evolución:

⁵⁷⁴ La disposición final segunda de la citada Ley 1/2009 establece que “con el fin de favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos en favor de personas con discapacidad, el Gobierno, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de esta Ley, remitirá a las Cortes Generales un Proyecto de Ley de mejora del tratamiento fiscal de estas instituciones patrimoniales”.

⁵⁷⁵ En este sentido, PADILLA CAMEJO manifestó que “esta ley nos ha demostrado que las medidas recogidas entonces no fueron suficientes y que nos quedamos cortos –lo reconocemos–, porque no supimos acertar con las medidas que redujeran la carga tributaria material y formal que con la regulación actual se viene produciendo y que sin duda está frenando el uso de esta figura” (*Diario de Sesiones del Senado, Pleno*, núm. 30, 18/02/2009, pág. 1354).

⁵⁷⁶ Cfr. NAVARRO GARMENDIA (2012), pág. 129.

TABLA 23

IRPF. Importe medio. Ejercicios 2007-2010.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	INFORMACIÓN SOBRE LA PARTIDA 543							
	IMPORTE 2007		IMPORTE 2008		IMPORTE 2009		IMPORTE 2010	
	Importe	Media	Importe	Media	Importe	Media	Importe	Media
Negativo y Cero	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	2.339	233,90	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	13.554	238	16.434	265,06	45.491	522,88	31.731	382,31
1,5 - 6	68.888	485	36.627	293,02	52.711	267,57	60.551	342,10
6 - 12	239.547	719	115.741	372,16	123.675	329,80	572.954	1.439,58
12 - 21	594.221	839	486.863	679,03	663.215	833,19	895.709	1.101,73
21 - 30	810.887	1.249	980.836	1.304,30	947.966	1.151,84	1.059.455	1.349,62
30 - 60	2.565.641	2.091	2.566.644	1.857,20	2.707.811	1.694,50	3.428.971	2.155,23
60 - 150	2.053.849	3.487	2.629.051	3.995,52	1.971.298	2.768,68	2.567.296	4.030,29
150 - 601	625.329	6.071	701.316	6.743,43	609.925	5.979,66	611.957	6.651,71
Mayor de 601	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	139.542	11.628,50	S.E.	S.E.
Total	7.069.424	1.848	7.617.560	1.844,45	7.263.971	1.541,59	9.318.460	2.023,11

Fuente: AEAT (2009), AEAT (2010), AEAT (2011), AEAT (2012)

Como puede observarse, el importe medio en todos los tramos de rendimiento e imputaciones dista en gran medida del límite anual de 10.000 euros. Resulta especialmente relevante observar el reducido beneficio obtenido por las rentas bajas.

Con carácter general, puede asumirse que un contribuyente con rentas bajas presente una menor capacidad de ahorro. La redacción inicial de la citada Ley 41/2003 establecía un límite temporal en el citado artículo 15.cuatro LPP⁵⁷⁷, el cual dificultaba el uso del patrimonio protegido en aquellos supuestos de rentas más reducidas puesto que se podían necesitar los recursos para satisfacer necesidades vitales del titular-beneficiario antes del plazo establecido. La reforma introducida por la citada Ley 1/2009 si aborda esta cuestión relacionada con el concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido y aclara el concepto de disposición

⁵⁷⁷ El citado artículo 15.cuatro LPP establecía que “la disposición en el periodo impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la personas con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales”.

incentivando el uso del patrimonio protegido⁵⁷⁸.

7.2. SIMULACIÓN IMPOSITIVA DE LAS REFORMAS EN EL RÉGIMEN FISCAL DEL PATRIMONIO PROTEGIDO.

El mandato legislativo contenido en la citada Ley 1/2009 pretende favorecer la constitución y el mantenimiento de patrimonios protegidos a través de una mejora en su régimen fiscal. En el presente análisis se pretende estudiar la incidencia de esta reforma en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁷⁹. Para ello se distinguen dos escenarios: el primer de ellos es una reforma semejante a la llevada a cabo por la citada Ley 35/2006, en la cual se incrementa el límite anual de reducción de la base imponible, y el segundo de ellos analiza los efectos de una reforma del régimen fiscal que permita modificar el comportamiento de los contribuyentes aumentando la constitución de patrimonios protegidos y el número de aportaciones a los mismos.

El primer escenario, en el cual se analiza un incremento del límite anual de reducción de la base imponible, puede ser estudiado mediante la microsimulación de los efectos que tendría una reforma fiscal similar a la realizada por la citada Ley 35/2006. Para este propósito, el simulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales resulta especialmente adecuado. Esta reforma trataría de favorecer el patrimonio protegido desde la

⁵⁷⁸ El artículo 2.2. de la citada Ley 1/2009 añade un último párrafo al artículo 5.2 LPP relativo a la administración con la siguiente redacción: “en todo caso, y en consonancia con la finalidad propia de los patrimonios protegidos de satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares, con los mismos bienes y derechos en él integrados, así como con sus frutos, productos y rendimientos, no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria”.

⁵⁷⁹ Como señalan GUIROLA LÓPEZ, TRÁNCHEZ MARTÍN (2006), págs. 199 y 200, existe “la necesidad de que la organización establezca una planificación, intentando determinar con antelación cuál va a ser la dirección que tomen las actividades de dicha organización en un futuro próximo y determinando cuáles van a ser los recursos económicos necesarios para realizar esas actividades”.

perspectiva de las aportaciones.

El segundo escenario, en el cual se analizan los efectos de un cambio en el comportamiento de los contribuyentes, no permite el uso de la microsimulación pero sus efectos en la recaudación pueden ser estudiados mediante una extrapolación de los datos obtenidos antes de la reforma. Esta reforma podría tratar de favorecer el patrimonio protegido desde la perspectiva de las disposiciones. Las dificultades existentes en el régimen de disposición del patrimonio protegido pueden ser un obstáculo que dificulte su utilización por parte de los potenciales beneficiarios. La aclaración de este régimen podría originar un cambio en el comportamiento de los contribuyentes. En ausencia de otra información, como referencia de este cambio puede ser utilizada la previsión inicial adoptada en la memoria económica de la citada Ley 41/2003.

7.2.1. El simulador del Instituto de Estudios Fiscales.

El Instituto de Estudios Fiscales es un organismo autónomo⁵⁸⁰ adscrito al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a través de la Secretaría de Estado de Hacienda. Entre sus funciones se encuentra la investigación, estudio y asesoramiento en las materias relativas a los ingresos y gastos públicos y su incidencia sobre el sistema económico y social, así como el análisis y explotación de las estadísticas tributarias.

Este organismo considera que la disponibilidad de útiles para la microsimulación fiscal es prioritaria dentro de los objetivos perseguidos en el ámbito de la investigación. Por este motivo, ha desarrollado herramientas de microsimulación de impuestos⁵⁸¹. Como señalan ONRUBIA

⁵⁸⁰ Su configuración como organismo autónomo se regula en la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre).

⁵⁸¹ Los microsimuladores son definidos por PICOS SÁNCHEZ, DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ (2009), pág. 9, como “programas

FERNÁNDEZ, PICOS SÁNCHEZ, PÉREZ LÓPEZ (2011)⁵⁸², “las bases de microdatos procedentes de registros administrativos desempeñan un papel cada vez más relevante en el análisis económico aplicado y especialmente en el ámbito de la economía pública, al permitir el acceso a fuentes de información hasta hace relativamente poco tiempo no utilizables y cuyo potencial de explotación es enorme”. Los mircrosimuladores parten de un escenario de contribuyentes que pueden caracterizarse a partir de datos desagregados, microdatos. Para comparar la situación real otro escenario debe definirse el nuevo escenario simulado y someter a los contribuyentes estudiados a las nuevas circunstancias para analizar la situación alternativa⁵⁸³.

El microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales⁵⁸⁴ es el utilizado para estudiar distintos escenarios de reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido. De acuerdo a la descripción del INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a)⁵⁸⁵, el diseño de este microsimulador se ha utilizado el *software Statistical Analysis System*, en adelante SAS, por su potencia en el manejo de grandes cantidades de datos y por su capacidad para elaborar estadísticos descriptivos. El sistema SAS presenta las funcionalidades de almacenamiento, recuperación y gestión de datos, desarrollo de aplicaciones y análisis estadístico y matemático. Con este sistema se puede acceder a ficheros de datos en bruto y a fuentes externas de todo tipo. A continuación se ilustra un flujo que describe el proceso para la aplicación del microsimulador.

informáticos que facilitan al usuario (incluso al no especializado) la evaluación de los efectos de una determinada reforma fiscal”.

⁵⁸² Vid. ONRUBIA FERNÁNDEZ, PICOS SÁNCHEZ, PÉREZ LÓPEZ (2011), pág. 15.

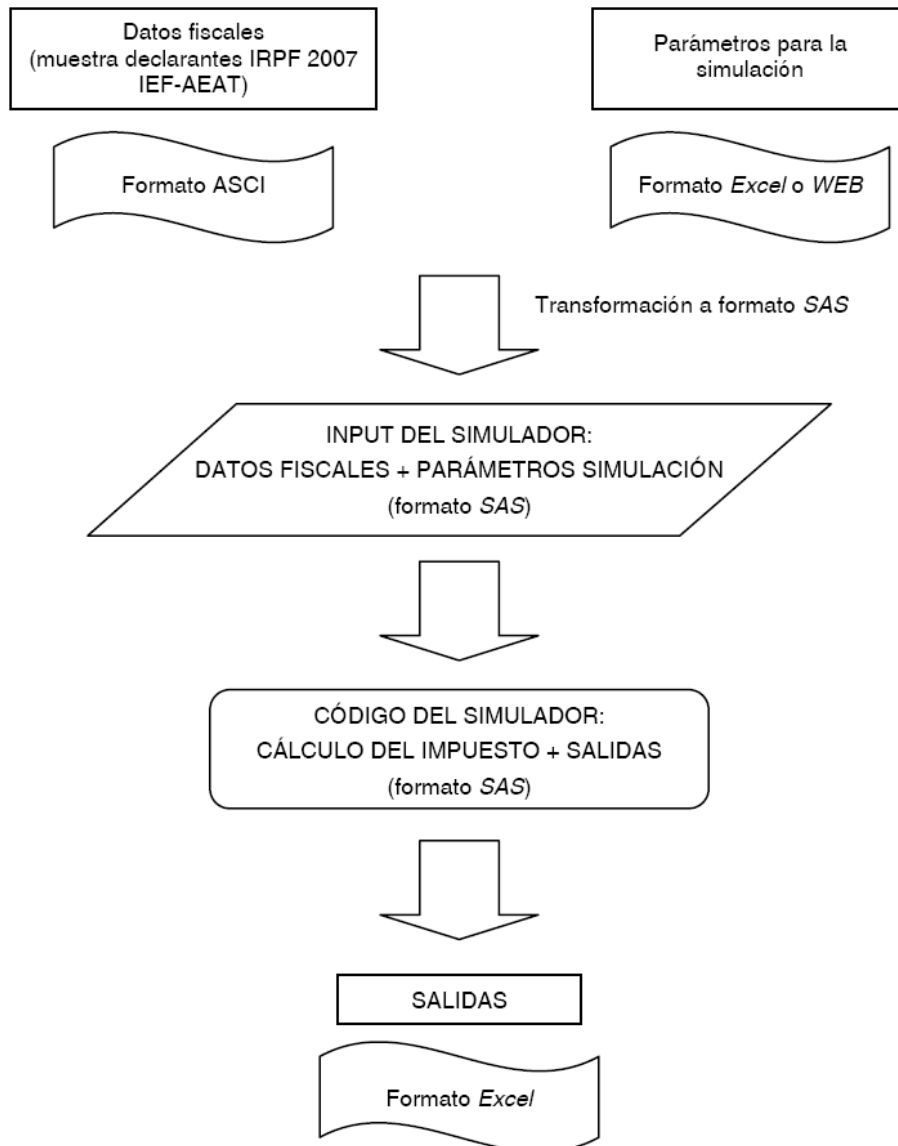
⁵⁸³ Cfr. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), pág. 5.

⁵⁸⁴ Como se afirma por el INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), pág. 1, “el equipo de trabajo que ha desarrollado los distintos simuladores ha sido liderado por JOSÉ MARÍA LABEAGA y JESÚS RODRÍGUEZ. La preparación de los datos ha corrido a cargo de FRANCISCO J. FERNÁNDEZ y CÉSAR PÉREZ. El equipo de simulación de imposición directa e indirecta está compuesto por NURIA BADENES, MARÍA JESÚS BURGOS, MILA PANIAGUA y LUCÍA TORREJÓN”.

⁵⁸⁵ Cfr. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), págs. 5 y 6.

ILUSTRACIÓN 2

Microsimulador IRPF del Instituto de Estudios Fiscales



Fuente: IEF (2011)

En todo este proceso existe información que puede ser modificada por el investigador, como es el límite anual de reducción de la base imponible de los contribuyentes que realizan aportaciones a patrimonios protegidos, y otra que no, como la base de datos de contribuyentes de partida.

El objetivo del microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es volver a calcular las liquidaciones del impuesto a un conjunto de declarantes sobre los que se tiene

información pero bajo un escenario diferente que incluya las modificaciones en el límite anual de reducción de la base imponible, lo cual conduce a liquidaciones potencialmente diferentes.

Como señala el INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a)⁵⁸⁶, los datos de entrada en el microsimulador proceden de una muestra de declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007⁵⁸⁷ y, junto a los parámetros definidos para la microsimulación, el programa vuelve a calcular las liquidaciones, imputando las variables en aquellos casos en los que no hay información en la fuente de partida⁵⁸⁸. Esta imputación conlleva que la simulación del año de referencia de la muestra se aproxima al valor real de la muestra pero no coincide con exactitud en algunos casos.

Los modelos de microsimulación de políticas fiscales gozan de gran relevancia puesto que permiten estimar los efectos que tendría una reforma fiscal antes de que ésta llegue a implementarse. Estos modelos analizan un equilibrio parcial cuando no tienen en cuenta la influencia del resto de los mercados. No obstante, el microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales es un dinámico puesto que realiza una serie de actualizaciones⁵⁸⁹.

⁵⁸⁶ Cfr. INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), pág. 7.

⁵⁸⁷ La muestra de declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2007 ha sido elaborada de manera conjunta entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales a partir de las declaraciones presentadas mediante el modelo 100, aprobado por la citada Orden EHA/481/2008. Entre las 18.702.875 declaraciones se han extraído 1.350.000 declaraciones, conjuntas e individuales, mediante un muestreo estratificado aleatorio que garantiza la representatividad de los distintos tipos de renta.

⁵⁸⁸ En el supuesto en el que no se pueden conocer determinada información sobre hechos que dan derecho a incentivos fiscales, son necesarias algunas imputaciones para poder realizar los cálculos. Un ejemplo sería la deducción por inversión en vivienda habitual puesto que se desconoce la inversión total realizada en el ejercicio.

⁵⁸⁹ Como detalla el INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), pág. 9, el microsimulador actualiza los factores de la muestra por Comunidades Autónomas de tal manera que cualquier incremento o disminución en el número de declarantes en cada una de ellas queda reflejado. Por otro lado hace una actualización por tipo de renta. Las variables que actualiza en la muestra de declarantes del ejercicio 2007 son aquellas que se utilizan para volver a calcular la liquidación durante el proceso de simulación. De esta manera, se actualizan los rendimientos del trabajo por

La principal limitación de este microsimulador para el análisis de los efectos originados por un incremento del límite anual de reducción de la base imponible es que no se analizan las modificaciones en los comportamientos de los contribuyentes originados por un cambio en la normativa tributaria.

7.2.2. Simulación con incremento del límite anual de reducción de la base imponible.

El primero de los escenarios pretende analizar los efectos producidos por una mejora en el régimen fiscal del patrimonio protegido centrada en las aportaciones.

En consonancia con la modificación introducida por la citada Ley 35/2006, se plantean en el citado microsimulador del INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES⁵⁹⁰ cinco escenarios en los cuales se incrementa el límite anual de reducción de la base imponible por aportaciones a patrimonios protegidos en 1.000 euros, 2.000 euros, 3.000 euros, 4.000 euros y 5.000 euros respectivamente. El resto de parámetros permanece constante en la microsimulación.

Los resultados obtenidos por las microsimulaciones realizadas teniendo en cuenta estos escenarios son los siguientes:

cuenta propia y por cuenta ajena; los ingresos del capital mobiliario e inmobiliario; las reducciones de la base imponible, entre las que se encuentra la originada por aportaciones a patrimonios protegidos; las ganancias y pérdidas patrimoniales y las deducciones.

⁵⁹⁰ Para un ejemplo del uso del microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, véase INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (2011a), págs. 9 a 24.

TABLA 24

Simulación: Incremento del límite anual de reducción. Total declaraciones.

Descripción	SIMULACIÓN				
	INCREMENTO 1.000 EUROS	INCREMENTO 2.000 EUROS	INCREMENTO 3.000 EUROS	INCREMENTO 4.000 EUROS	INCREMENTO 5.000 EUROS
Declaraciones	18.702.875	18.702.875	18.702.875	18.702.875	18.702.875
Renta antes de impuestos	384.817.919.188	384.817.919.188	384.817.919.188	384.817.919.188	384.817.919.188
Cuota de la autoliquidación	64.443.462.706	64.443.461.037	64.443.459.321	64.443.457.564	64.443.455.875
Renta después de impuestos	320.374.456.482	320.374.458.152	320.374.459.867	320.374.461.625	320.374.463.313
Base liquidable	363.610.461.963	363.610.457.963	363.610.453.963	363.610.449.963	363.610.445.963
Reducciones	21.207.457.226	21.207.461.226	21.207.465.225	21.207.469.225	21.207.473.225

Fuente: IEF (2011b)

Como puede observarse, los efectos en la recaudación son mínimos debido al escaso número de contribuyentes beneficiados por esta modificación. Existe una incidencia muy escasa en el conjunto de las reducciones que origina un impacto en la cuota agregada de las autoliquidaciones muy limitada.

No obstante, es importante destacar que, dadas las características particulares de esta reducción, la elevación del límite anual puede originar un cambio en el comportamiento de los aportantes no recogido en la microsimulación. Este sería el caso de las aportaciones realizadas en efectivo, las cuales pueden ser ajustadas al límite máximo de reducción en la base imponible.

Existen modificaciones normativas que permiten estimular el uso del patrimonio protegido desde la perspectiva de las aportaciones. Un ejemplo de este tipo de reformas es la llevada a cabo con la aprobación del modelo 182 de declaración informativa por la citada Orden EHA/3021/2007, el cual permite incluir los datos relativos a las aportaciones en el borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, facilitando de esta manera la gestión de las

reducciones.

7.2.3. Simulación con incremento del número de aportantes.

El segundo de los escenarios pretende analizar los efectos producidos por una mejora en el régimen fiscal del patrimonio protegido centrada en las disposiciones.

Para favorecer la constitución y el mantenimiento de los patrimonios protegidos a través de una mejora en su régimen fiscal resulta necesario analizar el comportamiento observado durante el periodo de aplicación de esta figura tanto en las aportaciones realizadas como en las disposiciones realizadas. Al tratarse de un patrimonio de destino, resulta necesario favorecer las aportaciones para lograr incrementar la masa patrimonial del patrimonio protegido pero también es necesario clarificar el régimen de las disposiciones para permitir que el patrimonio protegido sea un instrumento eficaz que coadyuve a garantizar la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

Si bien durante el periodo 2007-2010 han sido reducidas las aportaciones realizadas a los patrimonios protegidos, aún más escasas han sido las disposiciones realizadas⁵⁹¹. Una reforma que permita el impulso del patrimonio protegido debe aclarar el régimen de las disposiciones, a la luz de su naturaleza jurídica y coherente con el fin de satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario.

Para la simulación de este escenario se ha mantenido constante el régimen fiscal establecido en la citada Ley 35/2006 y se ha realizado una extrapolación de los datos reales obtenidos en el

⁵⁹¹ Cfr. NAVARRO GARMENDIA (2012), pág. 129.

ejercicio 2010 a un nivel de aportantes similar al previsto en la memoria económica elaborada con objeto de la tramitación de la citada Ley 41/2003. Esta simulación no se ha realizado utilizando el microsimulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales puesto se fundamenta en la modificación del comportamiento de los contribuyentes y no en un cambio en el régimen de tributación de las aportaciones realizadas.

Los resultados obtenidos en este escenario son los siguientes:

TABLA 25

Simulación: Incremento del número de aportantes. Total declaraciones.

Rendimientos e Imputaciones (miles de euros)	REAL 2010		ESTIMACIÓN INICIAL EXTRAPOLADA 2010				
	Número	Distribución Número	LIQUIDACIONES PARTIDA		IMPORTE PARTIDA		
			Número	Distribución Número	Importe	Distribución	Media
Negativo y Cero	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Hasta 1,5	83	1,80	541	1,80	206.672	0,34	382
1,5 - 6	177	3,84	1.153	3,84	394.383	0,65	342
6 - 12	398	8,64	2.592	8,64	3.731.789	6,15	1.439
12 - 21	813	17,65	5.295	17,65	5.833.971	9,61	1.101
21 - 30	785	17,04	5.113	17,04	6.900.488	11,37	1.349
30 - 60	1.591	34,54	10.363	34,54	22.333.723	36,80	2.155
60 - 150	637	13,83	4.149	13,83	16.721.424	27,55	4.030
150 - 601	92	2,00	599	2,00	3.985.825	6,57	6.654
Mayor de 601	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.	S.E.
Total	4.606	100,00	30.000	100,00	60.693.340	100,00	2.023,11

Fuente: AEAT (2012)

Los resultados obtenidos muestran una reducción en base imponible total de 60.693.340 euros, importe muy inferior⁵⁹² al coste recaudatorio efectivo de 37,5 millones de euros previsto en la memoria económica inicial. Esto es debido a que el importe medio de las aportaciones es también

⁵⁹² El importe de 60.693.640 euros se aplica como reducción a la base imponible y su efecto en términos recaudatorios depende de la aplicación de la escala general del impuesto y de la correspondiente escala autonómica a cada una de las aportaciones. No obstante, en todo caso resultaría inferior a 37,5 millones de euros puesto que esta cantidad supone el 61,79% de la anterior cantidad, siendo este porcentaje superior al tipo marginal máximo.

inferior al considerado en la citada memoria⁵⁹³.

Una reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido que permitiera el incremento de las aportaciones desde las 4.606 reflejadas en el ejercicio 2010 hasta las 30.000 previstas en la memoria económica del anteproyecto de ley que dio origen a la citada Ley 41/2003 seguiría encontrándose dentro de las estimaciones de coste recaudatorio tenidas en cuenta para la creación del patrimonio protegido.

⁵⁹³ A pesar de que, como anteriormente se ha mencionado, la citada Ley 35/2006 incrementó el límite anual de reducción en la base imponible de 8.000 euros, límite utilizado para el cálculo realizado en la memoria económica, hasta 10.000 euros.

CAPÍTULO 8
CONCLUSIONES

Primera.- El patrimonio protegido goza ya de una autonomía normativa que emana del legislador mediante una regulación específica, una autonomía conceptual que tiene su origen en la doctrina y una autonomía forense fruto de la jurisprudencia. No obstante, la escasa conflictividad judicial derivada de su reducida aplicación dificulta la existencia de pronunciamientos judiciales reiterados que aclaren los aspectos más problemáticos del régimen jurídico de esta institución.

Segunda.- El patrimonio protegido, como nuevo instituto jurídico de nuestro ordenamiento, requiere que se concrete la sustancia que le es propia. Esta concreción resulta especialmente relevante en la actualidad dado que su régimen jurídico se encuentra en proceso de desarrollo. En este sentido, cabe destacar el mandato legislativo de mejora del tratamiento fiscal del patrimonio protegido contenido en la disposición final segunda de la citada Ley 1/2009, el cual no ha sido cumplimentado en el plazo establecido.

Tercera.- El régimen jurídico del patrimonio protegido tiene como principio orientador la protección del discapacitado, el cual podría ser expresado con el aforismo *de protectione impari homini*. El uso del adjetivo *impar; imparis* pretende resaltar que la discapacidad implica una desigualdad, en este caso, respecto a la realización de las actividades cotidianas consideradas normales. Este adjetivo también destaca la conexión con el precepto contenido en el citado artículo 9.2 de la Constitución, encomendando la protección del discapacitado a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

Cuarta.- La institución del patrimonio protegido es una masa patrimonial vinculada a un fin. Este rasgo esencial es compartido con las fundaciones pero se diferencia de ellas en la personalidad jurídica, los beneficiarios y la duración.

Quinta.- El estudio del patrimonio protegido a la luz de los antecedentes de las fundaciones en el Derecho Romano permite destacar una serie de mecanismos para garantizar que la masa patrimonial del patrimonio protegido se destina a la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Estos mecanismos son la identificación de los bienes y derechos afectos al fin, y la existencia de un mecanismo de supervisión externa sobre la gestión patrimonial.

Sexta.- La regulación actual del patrimonio protegido dificulta la identificación de las aportaciones posteriores al momento de la constitución y de los bienes muebles no inscribibles. El otorgamiento al patrimonio protegido de un número de identificación fiscal permitiría el reconocimiento de los bienes y derechos que forman parte del mismo, evitaría su confusión con el patrimonio personal del titular-beneficiario y facilitaría que los actos de administración activa se sujetaran al régimen de administración establecido en el documento público de constitución.

Séptima.- La supervisión externa del patrimonio protegido se configura de tal manera que diferencia entre una supervisión general, una supervisión tributaria y una supervisión indirecta. La supervisión general, encomendada al Ministerio Fiscal, distingue entre una supervisión permanente y una supervisión concreta pero se encuentra dificultada por las obligaciones de información sobre la gestión efectiva. La supervisión tributaria, de manera análoga al Fisco en los antecedentes clásicos, se encomienda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la cual, a través del modelo 182 de declaración informativa, posee información para actuar a través de sus órganos de gestión e inspección. La supervisión indirecta realizada por terceros que intervienen en el tráfico jurídico en relaciones con el patrimonio protegido, de manera similar a lo manifestado en los antecedentes del Derecho Romano, resalta la importancia del documento público de constitución y la identificación de los bienes y derechos integrados en el patrimonio protegido.

Octava.- La institución del patrimonio protegido tiene como fin la satisfacción de las

necesidades vitales del titular-beneficiario. Este rasgo esencial es compartido con los alimentos pero se diferencia de ellos en la mayor amplitud del concepto de necesidades vitales. Con la intención de precisar el ámbito de estas necesidades vitales, el 16 de enero de 2007 se presentó una consulta ante la Dirección General de Tributos, posteriormente resuelta como V1526-08, pero la contestación no resuelve la cuestión. La ausencia de una clara delimitación del concepto de necesidades vitales es una de las causas que más dificulta el aumento de las disposiciones de los patrimonios protegidos.

Novena.- El estudio de la prestación de alimentos en el Derecho Romano permite clarificar el procedimiento para la determinación del contenido del término necesidades vitales. La reiteración de los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y la jurisprudencia permitirá delimitar el contenido de las necesidades vitales y su evolución.

Décima.- El ámbito de las necesidades vitales puede distinguirse entre un contenido nuclear, que comprende el conjunto de necesidades vitales ya incluidas dentro del ámbito de la prestación de alimentos entre parientes, y un contenido extenso, que abarca las que exceden de ese ámbito. El contenido extenso puede diferenciarse a su vez entre las necesidades vitales generales, que pueden ser objeto de estudio en base a los pronunciamientos que versen sobre el contrato de alimentos, y las necesidades vitales derivadas de la discapacidad, que deben ser delimitadas por el desarrollo normativo, conceptual y forense del patrimonio protegido.

Undécima.- Las necesidades vitales del titular-beneficiario de un patrimonio protegido engloban las comprendidas dentro del mínimo legal exigido a la prestación de alimentos entre parientes, las susceptibles de cobertura mediante pacto en un contrato de alimentos y las que específicamente derivan de su condición de discapacitado. Existe la posibilidad de que futuros pronunciamientos jurisprudenciales incluyan determinados aspectos de la protección de la familia del titular-beneficiario dentro de sus necesidades vitales.

Duodécima.- El concepto de disposición en el patrimonio protegido actúa como límite material señalando a qué pueden destinarse las disposiciones de tal manera que permitan el mantenimiento de los incentivos fiscales. Existe una finalidad instrumental, que es el mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido, y una finalidad última, que es la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. La Dirección General de Tributos ha delimitado la finalidad instrumental en determinados supuestos pero, en reiteradas contestaciones, remite a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria para la concreción del término necesidades vitales necesario para definir la finalidad última del patrimonio protegido.

Decimotercera.- El concepto de disposición en el patrimonio protegido actúa como límite temporal delimitando cuándo pueden realizarse las disposiciones de tal manera que mantengan los incentivos fiscales. La consulta tributaria presentada el 16 de enero de 2007 incluía la publicación “Protección patrimonial de las personas con discapacidad”, la cual influirá en la tramitación de la citada Ley 1/2009, y proponía el mantenimiento de los beneficios fiscales cuando las disposiciones realizadas antes del plazo establecido en la citada Ley 41/2003 estuvieran destinadas a la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario, criterio posteriormente adoptado por la citada Ley 1/2009.

Decimocuarta.- La finalidad del mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido exige que los actos de administración activa se sujeten al régimen de administración establecido en el documento público de constitución y que se puedan identificar claramente los bienes sustituidos y los bienes nuevos. El propuesto otorgamiento de un número de identificación fiscal al patrimonio protegido permite facilitar el cumplimiento de estos requisitos. Con la finalidad de obtener un pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre esta cuestión se presentó una consulta tributaria el 14 de marzo de 2011.

Decimoquinta.- La regulación actual no configura una responsabilidad patrimonial autónoma del patrimonio protegido por lo que los bienes y derechos del patrimonio protegido pueden estar obligados, en virtud del citado artículo 1911 del Código Civil, a responder de obligaciones que no se encuentren relacionadas con la satisfacción de las necesidades vitales del titular-beneficiario. Dada la discusión doctrinal y parlamentaria sobre esta cuestión, resulta aconsejable que la reforma requerida por la citada Ley 1/2009 clarifique esta situación.

Decimosexta.- La incidencia efectiva del patrimonio protegido en la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante los ejercicios 2004-2010 refleja que la mayor proporción de aportantes a patrimonios protegidos corresponde a autoliquidaciones de niveles de renta media-alta, comprendidos entre los 30.000 y 60.000 euros anuales. Las declaraciones conjuntas presentan una mayor proporción de aportaciones en número respecto a las declaraciones individuales.

Decimoséptima.- En análisis de la evolución de la incidencia efectiva durante el periodo 2007-2010 muestra que el nivel de aportaciones máximo, alcanzado en el ejercicio 2009 con 4.712 aportaciones, dista en gran medida de las previsiones realizadas durante la tramitación parlamentaria de la citada Ley 41/2003, las cuales consideraban 30.000 contribuyentes.

Decimooctava.- El actual modelo 182 de declaración informativa permitiría realizar un análisis de las disposiciones realizadas a partir del ejercicio 2007. Esta información no se encuentra disponible dentro de las publicaciones de la Administración Tributaria pero una reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido debería considerar esta información puesto que la realidad constata un escaso número de disposiciones.

Decimonovena.- Las microsimulaciones con incrementos del límite anual de reducción en la base imponible, en consonancia con la reforma introducida por la citada Ley 35/2006, evidencian los mínimos efectos en la recaudación que tendrían estas medidas debido al escaso número de contribuyentes beneficiados por esta modificación. Por este motivo, una reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido que pretenda favorecer su constitución y mantenimiento debería ser más ambiciosa que la realizada por la citada Ley 35/2006 y clarificar el régimen jurídico de esta institución.

Vigésima.- La simulación con incremento del número de aportantes permite observar que una reforma del régimen fiscal del patrimonio protegido que permitiera el incremento de las aportaciones hasta el número considerado en la memoria económica de la citada Ley 41/2003 seguiría siendo inferior a las estimaciones de coste recaudatorio tenidas en cuenta para la creación del patrimonio protegido. Por este motivo, una reforma que aclare el concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido podría permitir un impulso de esta figura manteniéndose dentro de las previsiones de coste recaudatorio inicialmente asumidas.

NORMATIVA, DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

CONSTITUCIÓN

- Constitución Española de 1978.

LEY

- Ley de 8 de junio de 1957 sobre el Registro Civil (*BOE* de 10 de junio de 1957).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (*BOE* de 27 de noviembre).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE* de 18 de diciembre).
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (*BOE* de 31 de diciembre de 2003).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (*BOE* de 29 de noviembre de 2006).
- Ley 1/2009, de 25 de marzo, de reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos, y de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad (*BOE* de 26 de marzo de 2009).

REAL DECRETO LEGISLATIVO

- Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*BOE* de 10 de marzo de 2004).
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* de 11 de marzo de 2004).

REAL DECRETO

- Real Decreto 177/2004, de 30 de enero, por el que se determina la composición, funcionamiento y funciones de la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad (*BOE* de 6 de febrero de 2004).
- Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*BOE* de 4 de agosto de 2004).
- Real Decreto 2270/2004, de 3 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 177/2004, de 30 de enero, por el que se determina la composición, funcionamiento y funciones de la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad (*BOE* de 17 de diciembre de 2004).
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (*BOE* de 2 de septiembre de 2005).
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (*BOE* de 31 de marzo de 2007).
- Real Decreto 1853/2009, de 4 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 177/2004, de 30 de enero, por el que se determina la composición, funcionamiento y funciones de la Comisión de protección patrimonial de las personas con discapacidad (*BOE* de 16 de diciembre de 2009).

ORDEN MINISTERIAL

- Orden EHA/207/2005, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2004, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que

- soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 9 de febrero de 2005).
- Orden EHA/583/2005, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2004, se establece el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 14 de marzo de 2005).
 - Orden EHA/391/2006, de 10 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2005, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 18 de febrero de 2006).
 - Orden EHA/702/2006, de 9 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2005, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 15 de marzo de 2006).
 - Orden EHA/303/2007, de 9 de febrero, por la que se aprueban el modelo 104, de solicitud de

- devolución o de borrador de declaración, y el modelo 105, de comunicación de datos adicionales, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2006, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, así como los contribuyentes obligados a declarar que soliciten la remisión del borrador de declaración, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, así como las condiciones para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 16 de febrero de 2007).
- Orden EHA/784/2007, de 26 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2006, se establecen el procedimiento de remisión del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las condiciones para su confirmación o suscripción, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 30 de marzo de 2007).
 - Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345 (*BOE* de 18 de octubre de 2007).
 - Orden EHA/481/2008, de 26 de febrero, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2007, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, rectificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

- y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 28 de febrero de 2008).
- Orden EHA/396/2009, de 13 de febrero, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2008, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y se modifican los anexos I y VI de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (*BOE* de 25 de febrero de 2009).
 - Orden EHA/799/2010, de 23 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos (*BOE* de 31 de marzo de 2010).
 - Orden EHA/585/2011, de 8 de marzo, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación del mismo, se establecen los procedimientos de solicitud, remisión o puesta a disposición, modificación y confirmación o suscripción del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios

telemáticos o telefónicos (*BOE* de 18 de marzo de 2011).

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

- Consulta tributaria general nº 2033-04, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 29 de noviembre de 2004.
- Consulta tributaria vinculante nº V0386-04, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, de 3 de diciembre de 2004.
- Consulta tributaria vinculante nº V0131-05, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 2 de febrero de 2005.
- Consulta tributaria vinculante nº V0211-05, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 11 de febrero de 2005.
- Consulta tributaria general nº 0174-05, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, de 27 de abril de 2005.
- Consulta tributaria vinculante nº V0844-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 4 de mayo de 2006.
- Consulta tributaria vinculante nº V1425-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 11 de julio de 2006.
- Consulta tributaria vinculante nº V1759-06, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 4 de septiembre de 2006.
- Consulta tributaria vinculante nº V0989-07, Subdirección General de Operaciones Financieras, de 21 de mayo de 2007.
- Consulta tributaria vinculante nº V0991-07, Subdirección General de Operaciones Financieras, de 21 de mayo de 2007.
- Consulta tributaria vinculante nº V2049-07, Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, de 27 de septiembre de 2007.
- Consulta tributaria vinculante nº V2188-07, Subdirección General de Impuestos sobre la

- Renta de las Personas Físicas, de 16 de octubre de 2007.
- Consulta tributaria vinculante nº V0366-08, Subdirección General de Operaciones Financieras, de 19 de febrero de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V0423-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 25 de febrero de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V0430-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 25 de febrero de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V0624-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 31 de marzo de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1500-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 21 de julio de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1526-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 24 de julio de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1528-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 24 de julio de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1608-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 30 de julio de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1774-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 7 de octubre de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V2475-08, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 22 de diciembre de 2008.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1378-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 10 de junio de 2009.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1379-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 10 de junio de 2009.
 - Consulta tributaria vinculante nº V1586-09, Subdirección General de Impuestos sobre la

Renta de las Personas Físicas, de 2 de julio de 2009.

- Consulta tributaria vinculante nº V2671-09, Subdirección General de Operaciones Financieras, de 4 de diciembre de 2009.
- Consulta tributaria vinculante nº V2703-09, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 9 de diciembre de 2009.
- Consulta tributaria vinculante nº V0873-12, Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de 25 de abril de 2012.

MINISTERIO FISCAL

- Instrucción de la Fiscalía General del Estado núm. 4/2008 de 30 de julio de 2008 (JUR 2008\281871).
- Instrucción de la Fiscalía General del Estado núm. 4/2009 de 29 de diciembre de 2009 (JUR 2010\6430).

DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS Y DEL NOTARIADO

- Resolución núm. 1/2009 de 4 de abril de 2009 (JUR 2010\295875).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 27/1981 de 20 de julio de 1981 (RTC 1981\27).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 71/1982 de 30 de noviembre de 1982 (RTC 1982\71).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1987 de 26 de marzo de 1987 (RTC 1987\37).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 42/1987 de 7 de abril de 1987 (RTC 1987\42).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 113/1989 de 22 de junio de 1989 (RTC 1989\113).

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 46/1990 de 15 de marzo de 1990 (RTC 1990\46).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 76/1990 de 26 de abril de 1990 (RTC 1990\76).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 150/1990 de 4 de octubre de 1990 (RTC 1990\150).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 35/1991 de 14 de febrero de 1991 (RTC 1991\35)
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 197/1992 de 19 de noviembre de 1992 (RTC 1992\197).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 221/1992 de 11 de diciembre de 1992 (RTC 1992\221).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 142/1993 de 22 de abril de 1993 (RTC 1993\142).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 186/1993 de 7 de junio de 1993 (RTC 1993\186).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 269/1994 de 3 de octubre de 1994 (RTC 1994\269).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 325/1994 de 12 de diciembre de 1994 (RTC 1994\325).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 134/1996 de 22 de julio de 1996 (RTC 1996\134).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/1997 de 28 de octubre de 1997 (RTC 1997\182).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 130/1999 de 1 de julio de 1999 (RTC 1999\130).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 233/1999 de 16 de diciembre de 1999 (RTC 1999\233).

- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 60/2000 de 2 de marzo de 2000 (RTC 2000\60).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 194/2000 de 19 de julio de 2000 (RTC 2000\194).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 273/2000 de 15 de noviembre de 2000 (RTC 2000\273).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 156/2004 de 21 de septiembre de 2004 (RTC 2004\156).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 193/2004 de 4 de noviembre de 2004 (RTC 2004\193).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 10/2005 de 20 de enero de 2005 (RTC 2005\10).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 190/2005 de 7 de julio de 2005 (RTC 2005\190).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 274/2005 de 7 de noviembre de 2005 (RTC 2005\274).
- Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 179/2006 de 13 de junio de 2006 (RTC 2006\179).

TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 15 de julio de 1985 (RJ 1985\4058).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de junio de 1986 (RJ 1986\3316).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19 de mayo de 1987 (RJ 1987\5815).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 3 de noviembre de 1987 (RJ 1987\8134).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 11 de octubre de 1988 (RJ 1988\7409).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 12 de diciembre de 1988 (RJ

1988\9430).

- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 12 de junio de 1990 (RJ 1990\4758).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª, de 11 de diciembre de 1990 (RJ 1990\10042).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 22 de enero de 1991 (RJ 1991\304).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, de 3 de abril de 1992 (RJ 1992\3332).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 8 de octubre de 1992 (RJ 1992\7539).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 5 de mayo de 1993 (RJ 1993\3442).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 14 de mayo de 1993 (RJ 1993\3686).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 15 de marzo de 1995 (RJ 1995\2654).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 8 de febrero de 1996 (RJ 1996\1346).
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 23 de abril de 2009 (RJ 2009\3115).

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 863/2008 de 16 octubre de 2008 (JUR 2008\359695).

AUDIENCIA PROVINCIAL

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Cádiz núm. 14/2004 de 9 de marzo de 2004 (JUR 2004\126694).
- Auto de la Audiencia Provincial de Cádiz núm. 77/2005 de 21 de marzo de 2005 (JUR 2005\144287).
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra núm. 108/2005 de 14 de junio de 2005 (AC 2005\1813).
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Castellón núm. 80/2007 de 13 de abril de 2007

(JUR 2007\212398).

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria núm. 650/2007 de 13 de noviembre de 2007 (AC 2008\277).
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Las Palmas núm. 490/2008 de 14 de julio de 2008 (JUR 2009\15734).
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid núm. 293/2010 de 21 de octubre de 2010 (JUR 2010\416802).

BIBLIOGRAFÍA

ADSUARA VARELA, B.

- 2005: "Discapacidad y nuevas tecnologías", *TELOS: Cuadernos de comunicación e innovación*, nº 62, págs. 8 a 10.

AGUDO RUIZ, A.

- 2006: *El advocatus fisci en Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

ALBALADEJO GARCÍA, M.

- 1991: *Derecho Civil I*, Volumen 1, Bosch, Barcelona.

ALBURQUERQUE SACRISTÁN, J. M.

- 2002: *La protección o defensa del uso colectivo de las cosas de dominio público especial referencia a los interdictos de publicis locis (loca, itinere, viae, flumina, ripae)*, Dykinson, Madrid.
- 2010: *La prestación de alimentos en Derecho Romano y su proyección en el Derecho actual*, Dykinson, Madrid.

ALONSO-CUEVILLAS FORTUNY, V.

- 2006: "Patrimonio Protegido", *Seminario sobre patrimonio protegido y autotutela, Circular de la Comisión de Cultura*, nº 45, Ilustre Colegio Notarial de las Islas Baleares, Palma de Mallorca.

ALONSO-OLEA GARCÍA, B., LUCAS DURÁN, M., MARTÍN DÉGANO, I.

- 2009: *La protección de las personas con discapacidad y en situación de dependencia en el Derecho de la Seguridad Social y en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona.

ÁLVAREZ SUÁREZ, U.

- 1971: *Apuntes de Derecho Romano*, Volumen 3, Universidad Complutense, Madrid.

AMELOTTI, M.

- 1966: *Le forme classiche di testamento*, I, Turín.

DE AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ, C.

- 2006: “La constitución de un patrimonio protegido por las personas mayores inicialmente capaces en previsión de su futura pérdida de capacidad”, *Libro homenaje al profesor Manuel Amorós Guardiola*, Volumen 1, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, págs. 77 a 110.

APARICIO PÉREZ, A.

- 2009: “Aportaciones del Derecho Romano a la fiscalidad moderna. I.”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 12, 2009, págs. 1 a 42.
- 2012: *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano. Años 284 a 476 d. C.*, Dykinson, Madrid.

ARANGIO RUIZ, V.

- 1943: *Historia del Derecho Romano*, Instituto Editorial Reus, Madrid.

ARROYO I AMAYUELAS, E.

- 2004: “Del mandato 'ordinario' al mandato 'de protección'”, *Revista Jurídica del Notariado*, nº 49, págs. 9 a 62.

DE AZCÁRATE CORRAL, P.

- 1875: *Obras filosóficas de Aristóteles*, Volumen 10, Medina y Navarro Editores, Madrid.

BADENES GASSET, R.

- 1977: *Las fundaciones de derecho privado*, Acervo, Barcelona.

BELLOD FERNÁNDEZ DE PALENCIA, E.

- 2004: “Apuntes sobre la Ley de 10 de noviembre de 2003, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad. Su aplicación en Aragón”, *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García*, coords. GONZÁLEZ PORRAS, J. M., MÉNDEZ GONZÁLEZ, F. P., Volumen 1, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y Servicio de Publicaciones Universidad de Murcia, Murcia, págs. 579 a 596.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.

- 2003: “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Aranzadi Civil*, nº 3,

págs. 2091 a 2093.

BERMEJO VERA, J.

- 2010: “El principio de seguridad jurídica”, *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, coord. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., La Ley, Madrid, págs. 73 a 109.

BERROCAL LANZAROT, A. I.

- 2005: “El patrimonio protegido del discapacitado en la nueva Ley 41/2003, de 18 de noviembre: una alternativa de financiación privada”, *Revista jurídica de la Comunidad de Madrid*, nº 22, págs. 285 a 356.

BETTI, E.

- 1937: “Methode und Wert des heutigen Studiums des römischen Rechts”, *Tijdschrift voor Rechtsgeschiedenis*, nº 15, págs. 137 a 174.

BIONDI, B.

- 1950: “Crisi e sorti dello studio del diritto romano”, *Conferenze romanistiche*, págs. 11 y siguientes.

BLANCH NOUGUÉS, J. M.

- 2007: *Régimen jurídico de las fundaciones en Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

BLÁNQUEZ FRAILE, A.

- 1985: *Diccionario latino-español y español-latino*, Ramón Sopena, Barcelona.

BOBBIO, N.

- 1966: “Principi Generali di Diritto”, *Novissimo Digesto Italiano*, Volumen 13, Utet, Turín, págs. 887 a 896.

BRAVO BOSCH, M. J.

- 2008: *El largo camino de los hispani hacia la ciudadanía*, Dykinson, Madrid.

BRINZ, A.

- 1887: *Zu den Alimentarstiftungen der römischen Kaiser. Sitzungsberichte der philosophisch – philologischen und historisch Class der Bayerischen Akademie der Wissenschaften*, Munich.

BRUCK, E. F.

- 1948: “The growth of foundations in Roman Law and Civilization”, *Riccobono Seminar of Roman Law in America*, Volumen 6, Catholic University of America, Lancaster-Washington.
- 1949: “Foundations for the deceased in Roman Law, religion and political thought”, *Scritti in onore di Contardo Ferrini*, Volumen 4, Società Editrice Vita e Pensiero, Milán, págs. 1 a 42.

BUENAVENTURA SELVA, N.

- 1845: *Espíritu de las leyes, obra escrita en francés por Montesquieu*, Tomo 1, Imprenta de Don Marcos Bueno, Madrid.

CARRANCHO HERRERO, M. T.

- 1997: *La constitución de fundaciones*, Bosch, Barcelona.

CARRIÓ, G. R.

- 1980: “Principi di diritto e positivismo giuridico”, *Problemi di teoria del diritto*, coord. GUASTINI, R., Il Mulino, Bolonia, págs. 75 a 94.

CASTÁN PÉREZ-GÓMEZ, S.

- 1996: *Régimen jurídico de las concesiones administrativas en el Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

CASTAÑEDA MUÑOZ, J. E., OLMEDO, A.

- 1999: “Notas históricas de la administración y gestión del patrimonio fundacional”, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, nº 9, págs. 25 a 45.

CECOTTI, S.

- 2012: “Il dovere fiscale secondo la dottrina cattolica”, *Instaurare omnia in Christo*, a. XLI, nº 1, págs. 3 a 6.

COBO GÁLVEZ, P., LORENZO, R., CABRA DE LUNA, M. A., CAFFARENA, J., GYMÉNEZ-REYNA, E.,
PIÑAR MIÑAS, J. L.

- 1995: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Marcial Pons, Madrid.

COMITÉ ESPAÑOL DE REPRESENTANTES DE PERSONAS CON DISCAPACIDAD.

- 2009: *Consideraciones y propuestas de reforma de la fiscalidad del patrimonio protegido de las personas con discapacidad*, Madrid.

CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL.

- 2003: *Dictamen sobre el anteproyecto de ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad*, Madrid.

CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL.

- 2003: *Informe sobre el anteproyecto de ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad*, Madrid.

COROMINAS I VIGNEAUX, J., PASCUAL RODRÍGUEZ, J. A.

- 1980: *Diccionario crítico etimológico castellano e hispánico*, Gredos, Madrid.

CUADRADO IGLESIAS, M.

- 2004: “Reflexiones acerca del patrimonio protegido de las personas con discapacidad”,

Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García, coords. GONZÁLEZ PORRAS, J. M., MÉNDEZ GONZÁLEZ, F. P., Volumen 1, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y Servicio de Publicaciones Universidad de Murcia, Murcia, págs. 1133 a 1150.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.

- 2005: “La protección patrimonial de las personas con discapacidad en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 5, págs. 39 a 64.
- 2007: “La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 5, págs. 39 a 55.

DÍAZ ALABART, S.

- 2006: “El discapacitado y la tangibilidad de la legítima: fideicomiso, exención de colación y derecho de habitación (Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Aranzadi Civil*, nº 1, págs. 2099 a 2133.

DÍAZ ALABART, S., HERNÁNDEZ DÍAZ-AMBRONA, M. D., ÁLVAREZ MORENO, M. T., REPRESA POLO, M. P.

- 2004: *La protección jurídica de las personas con discapacidad*, Ibermutuamur, Madrid.

DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L.

- 1983: *Fundamentos del derecho civil patrimonial*, Volumen 1, Tecnos, Madrid.

DOWN ESPAÑA.

- 2010: *Un juzgado niega la venta de una finca incluida en un patrimonio protegido*, Madrid.

DUQUE DOMÍNGUEZ, J. F.

- 2004: “Consideraciones sobre el concurso del patrimonio especial para la protección de las personas con discapacidad”, *Revista de derecho concursal y paraconcursal: Anales de*

doctrina, praxis, jurisprudencia y legislación, nº 1, págs. 43 a 52.

DWORKIN, R.

- 1967: “The Model of Rules”, *The University of Chicago Law Review*, Volumen 35, nº 1, págs. 14 a 46.

ESCRIBANO TORTAJADA, P.

- 2009: *El patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad: análisis sistemático*, Tesis Doctoral, Universidad Jaume I de Castellón.

ENTRENA PALOMERO, B.

- 2004: “Patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *Minusval*, nº 147, septiembre-octubre, págs. 37 a 40.

ESSER, J.

- 1961: *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del Derecho privado*, Bosch, Barcelona.

FALCÓN TELLA, M. J.

- 2005: *Equidad, Derecho y Justicia*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces, Madrid.

FEENSTRA, R.

- 1956a: “L'Histoire des fondations. À propos de quelques études récentes”, *Tijdschrift voor Rechtsgeschiedenis*, nº 24, págs. 381 a 496.
- 1956b: “Le concept de fondation du droit romain classique jusqu'à nos jours: théorie et pratique”, *Revue internationale des droits de l'antiquité*, nº 3, págs. 245 a 263.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, A.

- 2007: “Protección patrimonial de las personas con discapacidad y jurisdicción voluntaria”, *La protección jurídica del discapacitado*, coord. SERRANO GARCÍA, I., Tirant Lo Blanch, Valencia, págs. 191 a 214.
- 2009: “Ius fiscale: instrumentos de política financiera y principios informadores del sistema tributario romano”, *Revista de Derecho UNED*, nº 5, págs. 185 a 210.
- 2010a: “Léxico fiscal e instrumentos de política financiera en Derecho Romano”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 14, págs. 1 a 16.
- 2010b: *Derecho Público Romano*, Thomson-Civitas, Madrid.
- 2011a: “Capacidad. Discapacidad. Incapacidad. Incapacitación”, *Revista de Derecho UNED*, nº 9, págs. 83 a 92.
- 2011b: “Capacidad. Discapacidad. Incapacidad. Incapacitación”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 17, págs. 1 a 8.
- 2012a: “Clasicidad y modernidad del derecho fiscal romano”, *Religión y cultura*, nº 260-261, págs. 151 a 170.
- 2012b: “La Ley de jurisdicción voluntaria en el horizonte: confluencia de planos, perspectivas, actores y operadores”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 18, 2012b, págs. 1 a 16.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F.

- 1991: “Con ocasión de la obra Abogacía y Abogados en Derecho Romano”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, págs. 123 a 132.
- 1992a: *La reforma de los estudios de Derecho. Su valoración y análisis histórico y comparado*, Dykinson, Madrid.
- 1992b: “Función, misión y fin de la Universidad: una tricotomía compatible”, *Boletín de la*

- Facultad de Derecho de la UNED*, nº 2, págs. 43 a 58.
- 1993a: “La reforma de las titulaciones universitarias en los planes de estudio de la licenciatura de Derecho”, *La reforma de las titulaciones universitarias y su incidencia en el mundo de la empresa*, Universidad de Navarra, Pamplona, págs. 87 a 97.
 - 1993b: “Contribución del Derecho Romano en la futura elaboración de un Thesaurus Jurídico Europeo”, *Revue Internationale des Droits de l'Antiquité*, nº 40, págs. 409 a 425.
 - 1994a: “La reforma de los estudios de Derecho en España: el Derecho Romano en el nuevo plan”, *Bullettino dell' Istituto di Diritto Romano "Vittorio Scialoja"*, nº 33-34, págs. 417 a 439.
 - 1994b: “Bases y presupuestos para la futura elaboración de un Thesaurus Jurídico Europeo”, *Actas del III Congreso Cultura Europea*, Universidad de Navarra, Pamplona, págs. 147 a 154.
 - 1999a: *La vida. Principio rector del Derecho*, Dykinson, Madrid.
 - 1999b: "Aportación del Derecho Romano al proceso de elaboración del Derecho de la Unión Europea”, *Libro homenaje a Jesús López Medel*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, págs. 1757 a 1772.
 - 2000: “La vida: un apunte pentadisciplinar”, *Actas del V Congreso Cultura Europea*, Universidad de Navarra, Pamplona, págs. 615 a 640.
 - 2001: “La Tesis Doctoral: una aproximación y algunas pistas”, *Revista de Economía Aplicada e Historia Económica*, nº 8, págs. 93 a 101.
 - 2006a: “Aproximación al Profesor Manuel J. García Garrido”, *Miscelánea Romanística*, coords. FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F., REINOSO BARBERO, F., Volumen 1, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, págs. 32 a 35.

- 2006b: “La Universidad y la excelencia académica”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 6, págs. 1 a 5.
- 2007a: “Esencia del contrato de sociedad, vista desde la R.A.E.”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 8, págs. 1 a 6.
- 2007b: *Sistema contractual romano*, Dykinson, Madrid, 2007b.
- 2008a: “La protección a la vida y el Derecho”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 10, pág. 1 a 20.
- 2008b: “Un apunte sobre el concepto del Derecho en relación con la Ley”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 11, págs. 1 a 6.

FERNÁNDEZ DE BUJÁN FERNÁNDEZ, F., GARCÍA GARRIDO, M. J.

- 2010: *Fundamentos clásicos de la Democracia y la Administración*, Ediciones Académicas, Madrid.

FERNÁNDEZ DE MARCOS MORALES, R. J.

- 2004: “Particularidades de la contratación por medios telemáticos”, *Iuris*, nº 85, págs. 30 a 41.
- 2005: “La contratación en las nuevas tecnologías y sus conexiones con la jurisprudencia romana clásica”, *Revista Jurídica del Notariado*, nº 53, págs. 161 a 180.

FERNÁNDEZ GALLARDO, I.

- 2007: “La aportación de un bien con reserva de dominio o prohibición de disponer a un patrimonio protegido o a un contrato de alimentos”, *Protección jurídica patrimonial de las personas con discapacidad*, coord. PÉREZ DE VARGAS MUÑOZ, J., La Ley, Madrid, págs. 563 a 582.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.

- 2004: “Planes de pensiones y patrimonio protegido de los discapacitados: análisis comparativo de su régimen tributario”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 65, págs. 19 a 38.

FERNÁNDEZ ORRICO, F. J.

- 2007: “La bidimensional ayuda por nacimiento o adopción y la mejora de las prestaciones familiares (Ley 35/2007, de 15 de noviembre)”, *Aranzadi Social*, nº 5, págs. 2127 a 2148.

FERNANDO PABLO, M. M., RIVERO ISERN, E.

- 2010: “Principio de equidad”, *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, coord. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., La Ley, Madrid, págs. 231 a 248.

FERRARA, F.

- 2006: *Teoría de las personas jurídicas*, Comares, Granada.

DE FRANCISCI, P.

- 1934: *Storia Del Diritto Romano*, Volumen 2, Roma.
- 1948: *Sintesi storica del diritto romano*, Edizioni dell'Ateneo, Roma.

FUENTESECA DEGENEFTE, C.

- 2004: “Aspectos sucesorios de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad”, *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García*, coords. GONZÁLEZ PORRAS, J. M., MÉNDEZ GONZÁLEZ, F. P., Volumen 1, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y Servicio de Publicaciones Universidad de Murcia, Murcia, págs. 1743 a 1762.

GALLEGO DOMÍNGUEZ, I.

- 2007: “Aproximación al patrimonio protegido del discapacitado”, *Protección jurídica patrimonial de las personas con discapacidad*, coord. PÉREZ DE VARGAS MUÑOZ, J., La Ley,

Madrid, págs. 113 a 180.

GARCÍA BADELL, G.

- 1951: *La agricultura en la Roma antigua*, Ministerio de Agricultura, Madrid.

GARCÍA GARRIDO, M. J.

- 1957: “Sobre los verdaderos límites de la ficción en el Derecho Romano”, *Anuario de historia del derecho español*, nº 27-28, págs. 305 a 342.
- 1964: “Jurisprudencia romana y actualidad de los estudios romanísticos”, *Boletim da Faculdade de Direito. Universidade de Coimbra*, nº 40, págs. 55 a 83.
- 1965: *Casuismo y jurisprudencia romana: pleitos famosos del Digesto*, Talleres gráficos de Faro de Vigo, Vigo.
- 1976: *Casuismo y jurisprudencia romana: pleitos famosos del Digesto*, El autor, D.L., Madrid.
- 1982: *Diccionario de jurisprudencia romana*, Dykinson, Madrid.
- 1983: “Tradición jurisprudencial y Código Teodosiano”, *Atti dell'Accademia Romanistica Costantiniana*, págs. 97 a 104.
- 1987a: “Actualidad de la jurisprudencia romana y enseñanza del Derecho”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 6, págs. 37 y siguientes.
- 1987b: “Redacciones coincidentes (leges geminatae) y casos jurisprudenciales semejantes (capita similia)”, *Estudios de Derecho Romano en honor de Álvaro D’Ors*, Pamplona, págs. 517 y siguientes.
- 1988a: *Responso: cien casos prácticos de Derecho Romano planteados y resueltos*, Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces, Madrid, 1988a.
- 1988b: “Realidad y abstracción en los casos jurisprudenciales romanos”, *Estudios en*

homenaje al Profesor Juan Iglesias, Madrid.

- 2001a: *El comercio, los negocios y las finanzas en el mundo romano*, Dykinson, Madrid.
- 2001b: “De nuevo sobre las supuestas ficciones jurisprudenciales”, *Iuris Vincula. Studi in onore di Mario Talamanca*, Volumen 4, págs. 53 a 71.
- 2004: *Derecho privado romano: casos, acciones, instituciones*, Ediciones Académicas, Madrid.
- 2006: *Casuismo y jurisprudencia romana: acciones y casos (responsa)*, Ediciones Académicas, Madrid.
- 2010: *Casos prácticos de Derecho Romano. Responsa*, Ediciones Académicas, Madrid.
- 2011: *Instituciones y casos de Derecho Romano*, Ediciones Académicas, Madrid.

GARCÍA GARRIDO, M. J., EUGENIO Y DÍAZ, F.

- 1988: *Estudios de derecho y formación de juristas*, Dykinson, Madrid.

GARCÍA GARRIDO, M. J., FLORÍA HIDALGO, M. D.

- 1991: *La casuística del furtum en la jurisprudencia romana*, Dykinson, Madrid.

GARCÍA PÉREZ, R.

- 2007: “Titularidad y sujetos constituyentes del patrimonio especialmente protegido del discapacitado”, *Protección del patrimonio familiar*, coords. SÁNCHEZ CALERO, F. J., GARCÍA PÉREZ, R., Tirant lo Blanch, Valencia, págs. 107 a 154.

GARCÍA PONS, A.

- 2008: *Las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid.

GARCÍA SÁNCHEZ, J. A.

- 2010: “Una escisión legal de patrimonio”, *El Notario del Siglo XXI*, nº 29.

GARCÍA VALDECASAS, A.

- 1928: “La fórmula HMHNS en las fuentes epigráficas romanas”, *Anuario de historia del derecho español*, nº 5, págs. 5 a 82.

GEREZ KRAEMER, G. M.

- 2008: *El derecho de aguas en Roma*, Dykinson, Madrid.

GIERKE, O.

- 1881: *Die Staats und Korporationslehre des Alterthums und des Mittelalters*, Weidmannsche Buchhandlung, Berlin.

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F.

- 2003: *La actividad económica en el Derecho Romano: análisis contable*, Dykinson, Madrid.

GIMENO ULLASTRES, J. A.

- 2006: “Una nota sobre la reforma del IRPF”, *Cuadernos de Información económica*, nº 192, págs. 47 a 54.

GIRARD, P. F.

- 1906: *Manuel élémentaire de droit romain*, Rousseau, París.

GÓMEZ PÉREZ, R.

- 1991: *Deontología jurídica*, Universidad de Navarra, Pamplona.

GONZÁLEZ RABANAL, M. C.

- 2001: “La necesidad de repensar el Estado de Bienestar”, *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, nº 31, págs. 15 a 36.

GONZÁLEZ RABANAL, M. C., SÁEZ DE JÁUREGUI SANZ, L. M.

- 2006: “Algunas reflexiones sobre la anunciada reforma de la fiscalidad de los Planes de Pensiones”, *Actuarios*, nº 24, págs. 55 a 60.

GUIROLA LÓPEZ, J. M.

- 2005: “La gestión pública desde la teoría de la organización”, *La acción y los retos del sector público: una aproximación*, coord. GONZÁLEZ RABANAL, M. C., Delta Publicaciones Universitarias, Madrid, págs. 27 a 46.

GUIROLA LÓPEZ, J. M., GALINDO MARTÍN, M. A.

- 1991: “El déficit público. Efectos e implicaciones”, *Hacienda Pública Española*, nº 119, págs. 125 a 138.

GUIROLA LÓPEZ, J. M., GIMENO ULLASTRES, J. A., GONZÁLEZ RABANAL, M. C., RUÍZ-HUERTA CARBONELL, J.

- 2012: *Principios de Economía*, McGraw-Hill, Madrid.

GUIROLA LÓPEZ, J. M., TRÁNCHEZ MARTÍN, J. M.

- 2006: “Gestión presupuestaria. Los presupuestos públicos. La función de sanidad”, *Economía de la salud: Instrumentos*, coords. GIMENO ULLASTRES, J. A., RUBIO CEBRIÁN, S., TAMAYO LORENZO, P. A., Díaz de Santos, Madrid, págs. 199 a 256.

HEIMBACH, G. E.

- 1839: “Alimente”, *Rechtslexikon von Weiske J. für Juristen alter deutschen Staaten*, Volumen 1, Leipzig.

HERBOSA MARTÍNEZ, I.

- 2005: “El patrimonio especial del discapacitado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Actualidad Civil*, nº 16, págs. 1925 a 1954.

HORAK, F.

- 1982: “Osservazioni sulla legge, la casistica e il *case law* nel diritto romano e nel diritto moderno”, *Legge, Giudici, Giuristi (Convegno di Cagliari 1981)*, págs. 73 y siguientes.

HUERTA HUERTA, R.

- 1992: *Inversiones extranjeras en España: estudio multidisciplinar*, Fareso, Madrid.

IGLESIAS SANTOS, J.

- 1993: *Derecho Romano: Historia e Instituciones*, Ariel, Barcelona.

ILLANA CONDE, A. J.

- 2004: “La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil: una nueva perspectiva en la protección de las personas mayores discapacitadas”, *Revista Española de Geriátría y Gerontología*, Volumen 39, nº 3, págs. 185 a 192.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

- 2011a: “Herramientas de simulación impositiva del Instituto de Estudios Fiscales”, *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 16/11, págs. 1 a 61.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

- 2005: *Encuesta sobre discapacidades, deficiencias y estado de salud 1999. Informe general*, Madrid.

IRIARTE ÁNGEL, F. B.

- 2005a: “Aspectos fiscales del patrimonio protegido”, *Forum fiscal de Bizkaia*, mes 5, págs. 19 a 30.
- 2005b: “Aspectos fiscales del patrimonio protegido”, *Forum fiscal de Bizkaia*, mes 8, págs. 29 a 42.

JIMÉNEZ PARÍS, T. A.

- 2009: “La legitimación del guardador de hecho para la constitución del patrimonio protegido de las personas con discapacidad: una aporía legal”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, nº 3, págs. 491 a 512.

JUEZ MARTEL, P.

- 2000: “¿Por qué crece el gasto farmacéutico?”, *Estudios sobre consumo*, nº 54, págs. 25 a 38.

KASER, M.

- 1964: *En torno al método de los juristas romanos*, Universidad de Valladolid, Valladolid.

KUNTZE, J. E.

- 1880: *Excursus über römisches Recht*, Hinriches'sche Buchhandlung, Leipzig.

KRÜGER, P.

- 1959: “Codex Iustinianus”, *Corpus Iuris Civilis*, Volumen 2, Berlín.
- 1963: “Iustiniani Institutiones”, *Corpus Iuris Civilis*, Volumen 1, Berlín.

LAMBEA RUEDA, A.

- 2006: “Caracteres del contrato de alimentos y estructura del contrato de alimentos a favor de tercero”, *Aranzadi Civil*, nº 3, págs. 2447 a 2496.

LAUM, B.

- 1914: *Stiftungen in der griechischen und römischen Antike. Ein Beitrag zur antiken Kulturgeschichte*, Volumen 1, Teubner, Leipzig.

LE BRAS, G.

- 1936: “Les fondations privées du Haut Empire”, *Studi in onore di Salvatore Riccobono*,

Volumen 3, Palermo, págs. 23 a 67.

LEÑA FERNÁNDEZ, R.

- 2005: “Posibilidades testamentarias y otras disposiciones en materia de sucesiones que ofrece la Ley 41/2003”, *Cuadernos de Derecho Judicial*, nº 20, págs. 179 a 272.
- 2008: “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad: inscripción, administración, supervisión, modificación y extinción”, *Academia Sevillana del Notariado*, Tomo 16 Volumen 2, págs. 33 a 146.

LIEBENAM, W.

- 1890: *Zur Geschichte und Organisation des römischen Vereinswesens*, Teubner, Leipzig.

LÓPEZ BURNIOL, J. J.

- 2005: “La protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, nº 43, págs. 431 a 464.

LÓPEZ HUGUET, M. L.

- 2008: *Régimen jurídico del domicilio en Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

LÓPEZ JACOISTE, J. J.

- 1965: “Las fundaciones y su estructura a la luz de las nuevas funciones”, *Revista de Derecho Privado*, págs. 567 a 609.

LÓPEZ-GALIACHO PERONA, J.

- 2005: “Aportaciones al estudio del llamado patrimonio protegido del discapacitado”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 687, págs. 31 a 60.

LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F.

- 2006: *La ordenación legal de las fundaciones*, La Ley, Madrid.

LUCINI NICÁS, J. A.

- 2004: “La ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria”, *Actualidad Civil*, nº 14, págs. 1621 a 1634.

LUNA SERRANO, A.

- 2007: “El patrimonio protegido del discapacitado”, *La protección jurídica del discapacitado*, coord. SERRANO GARCÍA, I., Tirant Lo Blanch, Valencia, págs. 97 a 144.

MAGIONCALDA, A.

- 1995: “L’età dei beneficiari nelle "fondazioni" alimentari private per l’infanzia durante l’Alto- Impero”, *Studia et Documenta Historiae et Iuris*, nº 61, págs. 327 a 364.

MALAVÉ OSUNA, B.

- 2007: *Régimen jurídico financiero de las obras públicas en el Derecho Romano tardío: los modelos privado y público de financiación*, Dykinson, Madrid.

MARÍN CALERO, C.

- 2005: “Comentarios a la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad, en relación con el patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *Jornadas sobre la nueva ley de protección patrimonial de discapacitados*, coord. RUEDA PÉREZ, M. A., Colegio Notarial de Valencia, Valencia, págs. 39 a 62.
- 2006: *La integración jurídica y patrimonial de las personas con discapacidad psíquica o intelectual*, Ramón Areces, Madrid.

MAROTO SÁEZ, A., LOBATO SÁNCHEZ, M.

- 2007: “Capacidad económica y mínimo personal y familiar”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 2, págs. 21 a 39.

MARTÍN AZCANO, E. M.

- 2011: *El patrimonio protegido de las personas con discapacidad. Aspectos civiles*, La Ley, Madrid.

MARTÍN BERNAL, J. M.

- 2005: “Nuevas orientaciones y tipologías sobre el patrimonio”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 681, págs. 2 a 7.

MARTÍN MINGUIJÓN, A. R.

- 2008: “El menor con discapacidad. Precariedad en la regulación y en políticas específicas”, *Los menores con discapacidad en España*, Ediciones Cinca, Madrid, págs. 407 a 438.
- 2012: “Inscripciones: sive legum auctores sive auctores collectionum?”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 18, págs. 1 a 32.

MARTÍN ROMERO, J. C.

- 2006: “Del patrimonio y sus clases al patrimonio protegido del discapacitado”, *Revista Jurídica del Notariado*, nº 60, págs. 105 a 160.

MARTÍN SANTISTEBAN, S.

- 2004: “El patrimonio de destino de la ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad: ¿un acercamiento al trust?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 612, págs. 1 a 6.

MARTÍNEZ DÍE, R.

- 2005: “La constitución del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad”, *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos: constitución, gestión, responsabilidad, continuidad y tributación*, coords. GARRIDO MELERO, M., FUGARDO ESTIVILL, J. M., Volumen 2, Bosh, Barcelona, págs. 125 a 194.
- 2006: “Algunos puntos críticos en la regulación del patrimonio especialmente protegido del

discapacitado”, *Los patrimonios fiduciarios y el trust: III Congreso de derecho civil catalán*, coords. GARRIDO MELERO, M., NASARRE AZNAR, S., Marcial Pons, Madrid, págs. 297 a 306.

MARTOS CALABRÚS, M. A.

- 2004: “El patrimonio protegido de la persona discapacitada: Ley 41/2003, de 18 de noviembre”, *Tendencias actuales en el derecho de familia*, coords. LÓPEZ SAN LUIS, R., PÉREZ VALLEJO, A. M., Universidad de Almería, Almería, págs. 145 a 153.

MAYER, O.

- 1931: “Die Klostergründung in Bayern und ihre Quellen vornehmlich im Hochmittelalter”, *Zeitschrift der Savigny-Stiftg für Rechtsgeschichte. Kanonistische Abteilung*, nº 20, págs. 123 a 201.

MEDINA CEPERO, J. R.

- 2004: “Las novedades tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el año 2004”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 3-4, págs. 61 a 74.

MENTXAKA ELEXPE, R. M.

- 2004: “Argumentación, máximas jurídicas y jurisprudencia comunitaria”, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, nº 8, págs. 519 a 534.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN

- 2009: *Diccionario latino didacTerion*, Ministerio de Educación, Madrid.

MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES

- 2003a: *II Plan de acción para las personas con discapacidad*, Madrid.
- 2003b: *Protección patrimonial de las personas con discapacidad*, Madrid.

MOHINO MANRIQUE, A.

- 2001: “Breves reflexiones acerca del ensayo de Peter Stein: Roman Law in European History”, *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, nº 17, págs. 89 a 106.
- 2006: *Pactos en el contrato de compraventa en interés del vendedor*, Dykinson, Madrid.

MOMMSEN, T.

- 1904: “Zur Lehre von den römischen Korporationen”, *Zeitschrift der Savigny Stiftung für Rechtsgeschichte*, nº 25, págs. 33 a 50.

MOMMSEN, T., KRÜGER, P.

- 2000: *Digesta Iustiniani Augusti. Corpus Iuris Civilis. Volumen Primum*, Hildesheim.

MORETÓN SANZ, M. F.

- 2005: “Protección civil de la discapacidad: Patrimonio protegido y obras de accesibilidad en la propiedad horizontal”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 687, págs. 61 a 118.
- 2006: “La figura del administrador del patrimonio especialmente protegido: reflexiones sobre su régimen jurídico”, *Libro homenaje al profesor Manuel Amorós Guardiola*, Volumen 1, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, págs. 1185 a 1208.
- 2010: “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad en el ordenamiento jurídico español”, *Revista de Derecho UNED*, nº 6, págs. 337 a 368.

MROZEK, S.

- 1987: *Les distributions d'argent et de nourriture dans les villes italiennes du Haut-Empire romain*, Latomus, Bruselas.

MUÑIZ ESPADA, E.

- 2004: “Nuevas orientaciones en la protección de las personas con discapacidad: la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y

de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad”, *Libro homenaje al profesor Manuel Albaladejo García*, coords. GONZÁLEZ PORRAS, J. M., MÉNDEZ GONZÁLEZ, F. P., Volumen 2, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, págs. 3429 a 3450.

- 2006: “Trust y patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *Los patrimonios fiduciarios y el trust: III Congreso de derecho civil catalán*, coords. GARRIDO MELERO, M., NASARRE AZNAR, S., Marcial Pons, Madrid, págs. 283 a 296.

NAVARRO GARMENDIA, J. A.

- 2012a: “El concepto de disposición en el régimen fiscal del patrimonio protegido”, *Crónica Tributaria*, nº 143, págs. 125 a 154.
- 2012b: “Aproximación a la naturaleza jurídica del patrimonio protegido”, *Revista General de Derecho Romano*, nº 19, págs. 1 a 48.

ONRUBIA FERNÁNDEZ, J., PICOS SÁNCHEZ, F., PÉREZ LÓPEZ, C.

- 2011: *Panel de declarantes de IRPF 1999-2007: diseño, metodología y guía de utilización*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ORESTANO, R.

- 1958: *Il problema delle fondazioni in diritto romano*, I, Génova.

D’ORS Y PÉREZ-PEIX, A.

- 1955: *Discurso inaugural leído en la solemne apertura del curso académico 1955- 1956*, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela.
- 1961: “Roma ante Grecia: Educación helenística y jurisprudencia romana”, *Cuadernos de la Fundación Pastor*, nº 2, págs. 83 a 104.
- 1973: *Escritos varios sobre el derecho en crisis*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Delegación de Roma, Madrid.

- 1981: *Derecho Privado Romano*, Ediciones Universidad de Navarra, Pamplona.
- 1984: “Auctoritas-authenticum”, *Estudios clásicos*, Tomo 26, nº 88, págs. 375 a 382.
- 1989: “Le droit? Tout ce qu'approuvent les juges”, *Droits. Revue française de théorie juridique*, nº 10, págs. 51 y siguientes.
- 1992: “Imperplejidad jurídica”, *Revista Jurídica del Notariado*, nº 1, págs. 63 a 81.
- 1993: “Singularidad intelectual del jurista y cosmos casuístico en el estudio actual del Derecho Romano”, *Historia, instituciones, documentos*, nº 20, págs. 283 a 286.
- 1994: “Horismoi and aphorismoi”, *Glossae: Revista de historia del derecho europeo*, nº 5-6, págs. 415 a 428.

OSINI, L.

- 1999: *Equità e giustizia*, L. U. Japadre, Roma.

PARRA LUCÁN, M. A.

- 2009: “Presupuesto subjetivo del concurso de acreedores”, *Aspectos civiles de derecho concursal. XIV Jornadas de la Asociación de Profesores de Derecho Civil*, Editum, Murcia, págs. 67 a 196.

PARTIDO POPULAR

- 2008: *Programa de gobierno. Partido Popular 2008*, Madrid.

PARTIDO SOCIALISTA OBRERO ESPAÑOL

- 2008: *Programa electoral. Elecciones 2008*, Madrid.

PASTOR ÁLVAREZ, M. C.

- 2004: “Una nueva estrategia legal ante la discapacidad: la protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Aranzadi Civil*, nº 3, págs. 2423 a 2444.

DE PAZ CARBAJO, J. A.

- 2007: “Régimen jurídico y fiscal de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. Su aplicación a los contratos de seguros de vida”, *CISS Tribuna Fiscal*, nº 202-203, págs. 64 a 75.

PENDÓN MELÉNDEZ, E.

- 2002: *Régimen jurídico de la prestación de servicios públicos en Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

PEREÑA VICENTE, M.

- 2005: “El incapacitado ante la nueva protección jurídica del discapacitado”, *Actualidad Civil*, nº 15, págs. 1758 a 1772.

PÉREZ DE ONTIVEROS BAQUERO, C.

- 2005: “Protección patrimonial de las personas mayores: el patrimonio especialmente protegido de las personas mayores con discapacidad como medida de protección de los mayores”, *Informes Portal Mayores*, nº 42.

PÉREZ HUETE, J.

- 2004: “Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados”, *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 29/04, págs. 1 a 29.
- 2005: “Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados”, *Crónica Tributaria*, nº 116, págs. 113 a 135.

PÉREZ JIMÉNEZ, M. T.

- 2004: “Algunas reflexiones en torno a la Ley 41/2003 de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las personas con discapacidad”, *Actualidad Civil*, nº 21, págs. 2540 a 2620.

PÉREZ LARA, J. M., LÓPEZ MARTÍNEZ, J.

- 2005: “Impuestos y discapacidad”, *Colección cuadernos de jurisprudencia tributaria de*

Aranzadi, nº 39.

PÉREZ Y GARCÍA, A.

- 1848: *La República*, Imprenta de Repullés, Madrid.

PERNICE, A.

- 1892: *Labeo. Römisches Privatrecht im ersten Jahrhundert der Kaiserzeit*, Volumen 3, Halle.

PEROZZI, S.

- 1948: “Di alcune censure ai giureconsulti romani”, *Scritti giuridici*, Volumen 3, Milán, págs. 563 y siguientes.

PICOS SÁNCHEZ, F., DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S.

- 2009: *Las reformas fiscales bajo el microscopio. Microsimulación fiscal en España: datos, metodología y aplicaciones*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

PIRENNE, J.

- 1955: “La fondation en droit égyptien sous l’ Ancien Empire”, *Revue Internationale des Droits de l’Antiquité*, nº 2, págs. 19 a 29.

PONTE ARREBOLA, V.

- 2007: *Régimen jurídico de las vías públicas en Derecho Romano*, Publicaciones Universidad de Córdoba, Córdoba.

POZO MOREIRA, F. J.

- 2009: “La reforma del Registro Civil por la Ley 1/2009, de 25 de marzo, de Reforma de la Ley de 8 de junio de 1957, sobre el Registro Civil, en materia de incapacitaciones, cargos tutelares y administradores de patrimonios protegidos”, *Diario La Ley*, nº 7166.

QUESADA SÁNCHEZ, A. J.

- 2008: “El discapacitado y su... ¿patrimonio protegido?, *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, nº 75, págs. 187 a 199.

RANCAÑO MARTÍN, A.

- 2008: “Las medidas fiscales de protección a nuestros mayores en el IRPF”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 3, págs. 9 a 30.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

- 1726: *Diccionario de la lengua castellana, en que se explica el verdadero sentido de las voces, su naturaleza y calidad, con las frases o modos de hablar, los proverbios o refranes, y otras cosas convenientes al uso de la lengua [...]. Compuesto por la Real Academia Española. Tomo primero. Que contiene las letras A, B*, Imprenta de la Real Academia Española, por los herederos de Francisco del Hierro, Madrid.
- 1739: *Diccionario de la lengua castellana, en que se explica el verdadero sentido de las voces, su naturaleza y calidad, con las frases o modos de hablar, los proverbios o refranes, y otras cosas convenientes al uso de la lengua [...]. Compuesto por la Real Academia Española. Tomo sexto. Que contiene las letras S,T,V,X,Y,Z*, Imprenta de la Real Academia Española, por los herederos de Francisco del Hierro, Madrid.
- 1780: *Diccionario de la lengua castellana compuesto por la Real Academia Española, reducido a un tomo para su más fácil uso*, por D. Joaquín Ibarra, Impresor de Cámara de S. M. y de la Real Academia, Madrid.
- 1884: *Diccionario de la lengua castellana por la Real Academia Española*, Imprenta de D. Gregorio Hernando, Madrid.
- 1950: *Diccionario manual e ilustrado de la lengua española*, Espasa-Calpe, Madrid.

- 1956: *Diccionario de la lengua española*, Espasa-Calpe, Madrid.
- 2001: *Diccionario de la lengua española*, Espasa-Calpe, Madrid.

REINOSO BARBERO, F.

- 1987a: *Los principios generales del derecho en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Dykinson, Madrid.
- 1987b: "'Juris auctores" (Reflexiones sobre la jurisprudencia romana y el jurista actual)", *Estudios de derecho romano en honor de Alvaro d'Ors*, Volumen 2, págs. 981 a 1010.
- 2008a: "El Derecho Romano en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", *Revista General de Derecho Romano*, nº 10, 2008a, págs. 1 a 21.
- 2008b: "Inscripciones de Digesto en sus manuscritos: tradición diplomática de las inscripciones en los manuscritos del Digesto", *Revista General de Derecho Romano*, nº 11, págs. 1 a 24.
- 2010a: "Entropía en las obras jurisprudenciales de Digesto", *Iura*, nº 58, 2010a, págs. 101 y siguientes.
- 2010b: "Inscripciones inciertas y falsas inscripciones en la Florentina", *Studia et Documenta Historiae et Iuris*, nº 76, págs. 397 y siguientes.

REMESAL RODRÍGUEZ, J.

- 1995: "'In perpetuum dicitur". Un modelo de fundación en el Imperio Romano. "Sex. Iulius Frontinus, Iulius Sabinus" y el Testamento del Lingón (CIL XIII 5708)", *Gerión. Revista de Historia Antigua*, nº 13, págs. 99 a 126.

RICO PÉREZ, F.

- 1982: *Las fundaciones en la Constitución Española*, Ilustre Colegio de Abogados de Toledo, Toledo.

RICCOBONO, S.

- 1949: *Lineamenti della Storia delle Fonti e del Diritto Romano*, Giuffe, Milán.

RIVERA ÁLVAREZ, J. M.

- 2004: “Una perspectiva civil de las últimas reformas planteadas en materia de discapacidad”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, nº 50, págs. 91 a 120.
- 2006: “Eficacia de los actos patrimoniales realizados por el guardador de hecho”, *Nul: Estudios sobre invalidez e ineficacia*, nº 1.
- 2007: “La capacidad de obrar suficiente en el patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *Protección jurídica patrimonial de las personas con discapacidad*, coord. PÉREZ DE VARGAS MUÑOZ, J., La Ley, Madrid, págs. 721 a 751.

RIVIER, A.

- 1863: *Untersuchungen über die cautio praedibus praediisque*, Springer, Berlin.

RODRÍGUEZ ENNES, L.

- 2004: *Gallaecia: romanización y ordenación del territorio*, Dykinson, Madrid.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., RUÍZ HIDALGO, C.

- 2004: *La protección de las personas discapacitadas a través del ordenamiento tributario*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid.

RODRÍGUEZ MÍGUEZ, J. A., RODRÍGUEZ MÍGUEZ, M. J.

- 2004: “Aspectos fiscales de la discapacidad: una aproximación a la figura del patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, págs. 1990 a 1997.

RUEDA MARFIL, M.

- 1995: “La nueva regulación del derecho de fundación para fines de interés general”, *Cuadernos de Investigación Cultural*, nº 1, págs. 9 a 13.

SÁNCHEZ MORÓN, M.

- 2010: “Legalidad y sometimiento a la Ley y al Derecho”, *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, coord. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., La Ley, Madrid, págs. 55 a 72.

SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B.

- 2007: “La administración y la supervisión del patrimonio protegido creado por la ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad”, *Protección del patrimonio familiar*, coords. SÁNCHEZ CALERO, F. J., GARCÍA PÉREZ, R., Tirant Lo Blanch, Valencia, págs. 155 a 212.

SANTALUCÍA, B.

- 1968: “Fondazione (Diritto Romano)”, *Enciclopedia del Diritto*, nº 17, Varese.

SANTAMARÍA PASTOR, J. A.

- 2010: “Presentación”, *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, coord. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., La Ley, Madrid, págs. 43 a 54.

SAVIGNY, F. K.

- 1814: *Vom Beruf unserer Zeit für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft*, Heidelberg.
- 1840: *System des heutigen römischen rechts*, Veit und comp., Berlin.

SCHULZ, F.

- 1968: *Storia della giurisprudenza romana*, Sansoni, Florencia.
- 2000: *Principios del Derecho Romano*, Civitas, Madrid, 2000.

SEDA HERMOSÍN, M. A.

- 2008: “El patrimonio protegido del discapacitado: constitución y responsabilidad”, *Academia Sevillana del Notariado*, Tomo 16, Volumen 2, págs. 1 a 31.

SEGURA ALASTRUÉ, M.

- 2006: “El patrimonio protegido de las personas con discapacidad”, *CISS Tribuna Fiscal*, nº 193, págs. 26 a 29.

SERRANO GARCÍA, I.

- 2004: “Discapacidad e incapacidad en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre”, *Estudios de derecho civil: homenaje al profesor Francisco Javier Serrano García*, coord. TORRES GARCÍA, T. F., Universidad de Valladolid, Valladolid, págs. 93 a 130.
- 2008: *Protección patrimonial de las personas con discapacidad. Tratamiento sistemático de la Ley 41/2003*, Iustel, Madrid.

SOHM, R.

- 1905: *Institutionen*, Duncker & Humblot, Leipzig.

STEIN, P.

- 1999: *Roman Law in European History*, Cambridge University Press, Cambridge.

STRACMANS, M.

- 1955: “Textes des actes de fondation de l’Ancien Empire”, *Revue internationale des droits de l’antiquité*, nº 2, págs. 31 a 38.

TAMAYO Y SALMORÁN, R.

- 2003: *Razonamiento y argumentación jurídica*, Universidad Nacional Autónoma de México, México.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G.

- 2012: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid.

TRÁNCHEZ MARTÍN, J. M., HERRERO ALCALDE, A., DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, S., LOSCOS FERNÁNDEZ, J., ANTIQUEIRA PÉREZ, M.

- 2007: “La reforma de la financiación autonómica: reflexiones y escenarios”, *Información Comercial Española*, nº 837, págs. 83 a 98.

DE URBANO CASTRILLO, E.

- 2010: “El principio de equidad”, *Los principios jurídicos del Derecho Administrativo*, coord. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., La Ley, Madrid, págs. 249 a 271.

VARELA GIL, C.

- 2007: *El estatuto jurídico del empleado público en Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

DE VISSCHER, F.

- 1953: *Les peines sepulcrales*, Festschrift Lewald, Basilea.

VIVAS TESÓN, I.

- 2009a: *La protección económica de la discapacidad*, Bosch, Barcelona, 2009a.
- 2009b: “Una aproximación al patrimonio protegido a favor de la persona con discapacidad”, *Revista de Derecho*, Volumen 22, nº 1, págs. 55 a 76.
- 2010: “La solemnidad formal del patrimonio protegido a favor de la persona con discapacidad”, *Revista crítica de derecho inmobiliario*, nº 718, págs. 585 a 620.

VOLTERRA, E.

- 1971: “Il problema del testo delle costituzioni imperiali”, *La critica del testo. II Congresso internazionale dell Società italiana di storia del diritto*, Volumen 2, Florencia, págs. 821 a 1097.

WALTHER, G.

- 1844: “Bedeutung und Umfang des Wortes alimenta nach heutigem römischem Rechte”, *Zeitschrift für Civilrecht und Prozess*, nº 20, págs. 343 a 388.

WYCISK, F.

- 1970: “Zagadnień alimentacji w rzymskim prawie klasycznym”, *Roczniki Teologiczno-Kanoniczne, Katolicki Uniwersytet Lubelski*, Volumen 17, Fascículo 5, págs. 57 a 75.
- 1972: “Alimenta et victus dans le droit romain classique”, *Revue d'histoire du droit français et étranger*, nº 50, págs. 205 a 228.

ZAMORA MANZANO, J. L.

- 2009: *Algunos aspectos sobre el régimen fiscal aduanero en el Derecho Romano*, Dykinson, Madrid.

REFERENCIAS ESTADÍSTICAS

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2004, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2006.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2005, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2007.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2006, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2008.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2007, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2009.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2008, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2010.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2009, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2011.

Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2010, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Madrid, 2012.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES

Simulador del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Instituto de Estudios Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2011b.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA

Informe general de la Encuesta sobre discapacidades, deficiencias y estado de salud 1999,

Instituto Nacional de Estadística, Madrid, 2005.

Producto Interior Bruto: Crecimiento en volumen (base 2008), Instituto Nacional de Estadística, Madrid, 2012.

