RENTA 2000

MANUAL PRÁCTICO

Agencia Tributaria

MINISTERIO DE HACIENDA

Advertencia

Esta edición del Manual Práctico Renta 2000 se cerró el día 30 de marzo de 2001 en base a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) publicada hasta dicha fecha con efectos para el ejercicio 2000.

Cualquier modificación posterior en las normas del I.R.P.F. aplicables al mencionado ejercicio deberá ser tenida en cuenta.

Depósito Legal: M-15.039-2001
I.S.B.N.: 84-95469-32-7
N.I.P.O.: 107-01-005-3
Impreso en RCM-FNMT

PRESENTACIÓN

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (A.E.A.T.) tiene entre sus principales objetivos el de minimizar los costes de cumplimiento que deben soportar los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda Pública.

Fiel a este propósito y con el fin de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones, la Agencia Tributaria pone a su disposición, un año más, este Manual Práctico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas elaborado por el Departamento de Gestión Tributaria.

El Manual responde a la intención de divulgar el impuesto y contiene numerosos ejemplos prácticos que pretenden hacer más asequibles los textos fiscales y clarificar aquellas cuestiones que revisten mayor complejidad.

Constituye, en cualquier caso y en el marco de la campaña de Renta 2000, una buena oportunidad para quienes deseen profundizar en el conocimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aprovechamos la ocasión para recordarle que la Agencia Tributaria pone igualmente a su disposición los disquetes que contienen el Programa de Ayuda Renta 2000, que le facilita la realización de su declaración sin necesidad de adquirir los impresos. Asimismo, puede acceder a dicho Programa de Ayuda a través de Internet (http://www.aeat.es). Este año también podrá efectuar la presentación telemática de la declaración por este medio.

Si lo prefiere y su declaración es simplificada, puede llamar al teléfono 901 22 22 50, donde le confeccionarán su declaración para enviársela posteriormente a su domicilio.

También existe un teléfono de cita previa (901 22 33 44), al que puede llamar para que le asignen día y hora en que puede acudir a su Delegación o Administración para que le confeccionen su declaración.

Existe, por último, un teléfono de información tributaria básica (901 33 55 33), al cual puede llamar para resolver sus dudas sin necesidad de desplazarse a nuestras oficinas.

Departamento de Gestión Tributaria.

Índice general

Capítulo I. Cuestiones generales

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2
¿Quiénes son contribuyentes por el I.R.P.F.? 3
Residencia habitual en territorio español 3
Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma 4
¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000? 5
Rentas que no tienen que declararse 8
La unidad familiar en el I.R.P.F. 14
Tributación individual y tributación conjunta 15
Devengo y período impositivo del I.R.P.F. 17
El pago del impuesto ¿en una sola vez o en dos plazos? 20
Las devoluciones del Impuesto sobre la Renta 21
Los modelos para la declaración del I.R.P.F., ejercicio 2000 22
Asignación tributaria a la Iglesia Católica 25
Asignación de cantidades a fines sociales 25
¿Dónde, cuándo y cómo se presenta la declaración? 26
Presentación telemática de las declaraciones de Renta 2000 a través de Internet 27
Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas 30
Liquidación del I.R.P.F. Esquema general (I) 32
Liquidación del I.R.P.F. Esquema general (II) 33

Capítulo II. Rendimientos del trabajo

Concepto 36
Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje 40
Rendimientos del trabajo en especie 45
Rentas estimadas del trabajo y operaciones vinculadas 51
Determinación del importe de los rendimientos del trabajo que se somete a tributación 51
¿A quién corresponden los rendimientos del trabajo? 60
Imputación temporal de los rendimientos del trabajo 61
Caso práctico 62

Capítulo III. Rendimientos del capital inmobiliario

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario 66
Ingresos íntegros 67
Gastos deducibles....67
Gastos no deducibles 70
Rendimiento neto 70
Rendimiento neto reducido 71
¿A quién corresponden los rendimientos del capital inmobiliario?....71
Caso práctico 72

Capítulo IV: Rendimientos del capital mobiliario

Concepto, clases y esquema de integración 76
Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad 79
Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios 83
Deuda pública adquirida antes del 31 de diciembre de 1996 87
Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez 89
Otros rendimientos del capital mobiliario 98
Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie....101
¿A quién corresponden los rendimientos del capital mobiliario? 102
Caso práctico 102

Capítulo V. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Concepto de rendimientos de actividades económicas 110
Delimitación de los rendimientos de actividades económicas 110
Regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas 114
Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica 116
Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas 121
Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas 122
¿A quién corresponden los rendimientos de las actividades económicas? 125

Capítulo VI. Rendimientos de actividades económicas. Régimen de estimación directa

Concepto y ámbito de aplicación 128
Determinación del rendimiento neto 132
Determinación del rendimiento neto reducido 146
Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas 146
Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión en régimen de estimación directa 147
Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (arts. 68, 69 y 70 de la Ley 30/1994) 157
Caso práctico (actividad profesional en estimación directa, modalidad normal) 162

Capítulo VII. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I). (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación 166
Determinación del rendimiento neto 173
Caso práctico 191
Apéndice: Rendimientos netos por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2000 196

Capítulo VIII. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II). (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación 214
Determinación del rendimiento neto 221
Caso práctico 231

Capítulo IX. Regímenes especiales: Imputaciones de rentas

Imputación de rentas 240
Imputación de rentas inmobiliarias 240
Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal 243
Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional 252
Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen 255
Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales 258
Caso práctico 260

Capítulo X. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Concepto 264
Supuestos que no constituyen ganancias o pérdidas patrimoniales 266
Regímenes tributarios aplicables a las ganancias o pérdidas patrimoniales 269
Beneficios fiscales aplicables a la reinversión 294
Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales 300
Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales 301
Caso práctico 302

Capítulo XI. Integración y compensación de rentas

Introducción 308
Reglas de integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible 310
Reglas de integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible 312
Reglas de integración y compensación en tributación conjunta 313
Caso práctico 314

Capítulo XII. Mínimo personal y familiar y determinación de la renta disponible

Determinación de la renta disponible 316
Mínimo personal: cuantías y condiciones de aplicación 317
Mínimo familiar por descendientes 319
Mínimo familiar por ascendientes 321

Capítulo XIII. Determinación de la capacidad económica del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Introducción 328
Reducciones de la parte general de la base imponible 329
Base liquidable general del ejercicio y base liquidable general sometida a gravamen 337
Base liquidable especial 338
Base liquidable del impuesto 338
Caso práctico 339

Capítulo XIV. Determinación de la cuota íntegra total del Impuesto

Introducción....342
Gravamen de la base liquidable general....345
Gravamen de la base liquidable especial....347
Gravamen aplicable a contribuyentes del I.R.P.F. residentes en el extranjero....348
Caso práctico....349

Capítulo XV. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2000

Introducción....352
Deducciones con límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente....353
Deducción por inversión en vivienda habitual....356
Deducciones por inversiones y creación de empleo en actividades económicas en estimación directa....370
Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla....377

Capítulo XVI. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2000

Introducción....380
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears....381
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Castilla y León....385
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Cataluña....387
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Galicia....388
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad de Madrid....389
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia....391
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de La Rioja....394
Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Valenciana....397

Capítulo XVII. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación y cuota diferencial

Introducción....404
Pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores....405
Deducción por doble imposición de dividendos....410
Deducción por doble imposición internacional....414
Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen....417
Compensación fiscal a contribuyentes arrendatarios de su vivienda habitual....417
Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual....418
Cuota resultante de la autoliquidación....421
Cuota diferencial....421
Regularización de situaciones tributarias mediante declaración complementaria....423

Apéndice normativo

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Textos concordados y anotados....429

Adenda

Deducciones autonómicas de la cuota del Impùesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables en el ejercicio 2000: Normas autonómicas....512

Capítulo I. Cuestiones generales

Sumario

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

¿Quiénes son contribuyentes por el I.R.P.F.?

Residencia habitual en territorio español

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000?

Rentas que no tienen que declararse

La unidad familiar en el I.R.P.F.

Tributación individual y tributación conjunta

Características generales de la tributación conjunta

Características especiales de la tributación conjunta

Devengo y período impositivo del I.R.P.F.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural

Supuesto especial: declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos antes del 25 de junio de 2000

El pago del impuesto ¿en una sola vez o en dos plazos?

a) Pago en una sola vez

b) Pago en dos plazos

Las devoluciones del Impuesto sobre la Renta

Los modelos para la declaración del I.R.P.F., ejercicio 2000

La declaración simplificada (modelo D-101)

La declaración ordinaria (modelo D-100)

Documentos de que se compone la declaración del I.R.P.F. 2000

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

Asignación de cantidades a fines sociales

¿Dónde, cuándo y cómo se presenta la declaración?

Contribuyentes domiciliados en territorio español

Contribuyentes desplazados eventualmente

Funcionarios y empleados públicos españoles en el extranjero

Presentación telemática de las declaraciones de Renta 2000 a través de Internet

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

Liquidación del I.R.P.F. Esquema general

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

El I.R.P.F. se aplica en todo el territorio español, con las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

¿Qué se entiende por «renta» a efectos del I.R.P.F.?

Constituye la renta del contribuyente la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta establecidas por Ley, con independencia del lugar donde se hayan producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Solamente tributa la renta disponible.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas somete a gravamen la renta disponible del contribuyente, que es el resultado de disminuir la renta total obtenida en la cuantía del mínimo personal y familiar.

Es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre), de Financiación de las Comunidades Autónomas y en las leyes que regulan la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Esta circunstancia no se produce en el caso de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Castilla-La Mancha y Extremadura ya que no les es de aplicación el nuevo régimen de cesión de tributos configurado por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias (B.O.E. del 31). Asimismo, tampoco se ha producido la cesión parcial de este impuesto en el caso de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

Como consecuencia de dicha cesión parcial, en aquellos casos en los que se ha producido, las Comunidades Autónomas pueden regular las escalas correspondientes al gravamen autonómico y determinadas deducciones que recaigan exclusivamente sobre este último, en los términos y con los límites previstos en las leyes. **(1)**

En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, éste se exigirá de acuerdo con la escala complementaria **(2)** y las deducciones generales establecidas por el Estado.

---

(1) Las deducciones autonómicas aplicables en el ejercicio 2000 por los contribuyentes que, durante dicho ejercicio, hubieran tenido la residencia habitual en los territorios de las Comunidades Autónomas que las han aprobado se recogen en el Capítulo XVI "DEDUCCIONES AUTONÓMICAS DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000", páginas 380 y ss.

(2) Dado que para 2000, ninguna Comunidad Autónoma ha variado los importes de la escala autonómica o complementaria contenida en el artículo 61 de la Ley del I.R.P.F., todos los contribuyentes, con independencia de la Comunidad Autónoma en la que residan, deberán aplicar la escala anteriormente expresada. Véase, a este respecto, dentro del Capítulo XIV "DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA TOTAL DEL IMPUESTO", el apartado dedicado al gravamen autonómico o complementario, páginas 342 y 345.

¿Quiénes son contribuyentes por el I.R.P.F.?

Son contribuyentes por el I.R.P.F.:

1. **Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.**
2. **Las personas físicas de nacionalidad española**, así como su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad, **que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:**
   a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.
   b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al personal funcionario o de servicios a ellas adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
   c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de misiones o delegaciones de observadores en el extranjero.
   d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

   No obstante, las personas citadas anteriormente no tendrán la consideración de contribuyentes cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas.

   En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, no tendrán la consideración de contribuyentes cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas anteriormente.
3. **Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (1).** Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el I.R.P.F. en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Residencia habitual en territorio español

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1ª) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

---

(1) La relación de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales se contiene en la página 259 del Capítulo IX de este Manual.

No obstante lo anterior, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

2ª) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, conforme a los criterios anteriores, residan habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Como principio general establecido legalmente, toda persona residente en territorio español lo es en el territorio de una Comunidad Autónoma.

Ahora bien, para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas tiene su residencia habitual una determinada persona física residente en territorio español, deberán aplicarse los siguientes criterios:

1º Criterio de la permanencia.

De acuerdo con este criterio, una persona reside en la Comunidad Autónoma en cuyo territorio haya permanecido durante más días del período impositivo (generalmente, el año natural), computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma donde radica su vivienda habitual.

2º Criterio del principal centro de intereses.

Cuando no fuera posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, se considerará que la persona reside en la Comunidad Autónoma donde tenga su principal centro de intereses; es decir, en aquélla en cuyo territorio haya obtenido la mayor parte de la base imponible del impuesto, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos de actividades económicas, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

d) Imputaciones de bases imponibles positivas procedentes de sociedades de profesionales en régimen de transparencia fiscal, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

3º Criterio de la última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta.

En defecto de los anteriores criterios, la persona se considera residente en el territorio en el que radique su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando la persona sea residente en territorio español por presunción, es decir, porque su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de él residan habi-

tualmente en España, se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma en que éstos residan habitualmente.

■ ***Importante:*** *Como consecuencia del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, es preciso indicar en la declaración la Comunidad o, en su caso, Ciudad Autónoma de residencia en el ejercicio 2000. A tal efecto, debe cumplimentarse en el apartado correspondiente de la página 1 del impreso de declaración la clave de la Comunidad Autónoma/Ciudad Autónoma en la que el declarante haya tenido, conforme a los criterios anteriormente expuestos, su residencia habitual en dicho ejercicio.*

No obstante, los funcionarios y empleados públicos españoles residentes en el extranjero en el ejercicio 2000, harán constar en dicho apartado la clave específica "20".

Declaraciones conjuntas de unidades familiares cuyos miembros residen en diferentes Comunidades Autónomas

Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades Autónomas distintas y optasen por tributar conjuntamente, en el apartado "Comunidad Autónoma" se indicará la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, determinada ésta con arreglo a las reglas de individualización de rentas del Impuesto.

¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000?

Con carácter general, están obligados a presentar la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000 los contribuyentes que hayan obtenido en dicho ejercicio rentas sujetas al impuesto.

Por excepción, no están obligados a presentar declaración, los siguientes contribuyentes:

1º Los contribuyentes cuyas rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes, siempre que no superen ninguno de los límites que en cada caso se señalan, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos del trabajo (incluidas, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, así como las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas) que no superen la cantidad de:

- **3.500.000 pesetas brutas anuales**, cuando procedan de un único pagador o cuando, procediendo de varios, la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales.
- **1.300.000 pesetas brutas anuales**, en los siguientes supuestos:
  - Cuando los rendimientos del trabajo procedan de varios pagadores, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y siguientes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales.
  - Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.
  - Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.

■ ***Importante:*** *En caso de tributación conjunta habrán de tenerse en cuenta los mismos límites cuantitativos señalados anteriormente. No obstante, a efectos de determinar el número de pagadores se atenderá a la situación de cada uno de los miembros de la unidad familiar individualmente considerado. Así, por ejemplo, en una declaración conjunta de ambos cónyuges, cada uno de los cuales percibe sus retribuciones de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 3.500.000 pesetas brutas anuales.*

b) Rendimientos del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, etc.) **y ganancias patrimoniales** (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.), siempre que unos y otras hayan estado **sometidos a retención o ingreso a cuenta** y su cuantía global no supere la cantidad de **250.000 pesetas brutas anuales**.

c) Rentas inmobiliarias imputadas derivadas de la mera titularidad de un único inmueble urbano de uso propio además de la vivienda habitual, siempre que dichas rentas **(1)** no superen **50.000 pesetas anuales.**

Las rentas inmobiliarias imputadas no superarán la cantidad de 50.000 pesetas anuales, si el valor catastral de dicho inmueble (o la parte del mismo que corresponda al contribuyente en caso de titularidad compartida), es inferior a:

- **2.500.025 pesetas**, si dicho valor catastral no ha sido revisado o modificado con posterioridad al 01-01-1994.
- **4.545.500 pesetas**, si dicho valor catastral ha sido revisado o modificado con posterioridad a dicha fecha.

Si el inmueble no tuviera asignado valor catastral, su valor de adquisición debe ser inferior a estos efectos a **9.091.000 pesetas.**

Tratándose de inmuebles adquiridos o transmitidos en el ejercicio 2000, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte de dicho ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

■ ***Importante:*** *Se entiende que forman parte de la vivienda habitual, a estos efectos, las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, hasta un máximo de dos.*

d) Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de **100.000 pesetas brutas anuales.**

2º Contribuyentes que obtengan exclusivamente, en tributación individual o conjunta, rendimientos del trabajo, del capital (mobiliario o inmobiliario) **o de actividades profesionales, así como ganancias patrimoniales, sometidos o no a retención, hasta un importe máximo conjunto de 100.000 pesetas brutas anuales.**

■ ***Atención:*** *Para determinar las cuantías señaladas no se tomarán en consideración las rentas que estén exentas del Impuesto, como, por ejemplo, las becas públicas para cursar*

(1) La determinación del importe de las rentas inmobiliarias imputadas correspondientes a los bienes inmuebles urbanos, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, se comenta en el Capítulo IX "REGÍMENES ESPECIALES: IMPUTACIONES DE RENTAS", páginas 240 y ss.

estudios hasta el grado de licenciatura inclusive, las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial o los premios de loterías y apuestas organizadas por el ONLAE, la ONCE, la Cruz Roja, ... ***(1)***

■ ***Recuerde:*** *Ninguna de las cuantías o límites anteriores se incrementará o ampliará en caso de tributación conjunta de unidades familiares*

■ ***Importante:*** *Aquellos contribuyentes que, encontrándose en cualquiera de las dos situaciones anteriormente descritas, tuvieran derecho a deducción por inversión en vivienda, deducción por doble imposición internacional o bién hayan realizado aportaciones a Planes de Pensiones o a Mutualidades de Previsión Social que reduzcan la base imponible del Impuesto, estarán obligados a presentar declaración siempre que ejerciten tal derecho.*

A título de ejemplo, están obligados a declarar, entre otros, los siguientes contribuyentes:

- Los contribuyentes que hayan percibido **rendimientos del trabajo procedentes de un mismo pagador** por importe superior a **3.500.000 pesetas brutas anuales**.
- Los contribuyentes que hayan percibido **rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador** (v. gr.: pensionistas con dos o más pensiones de diferente procedencia, trabajadores contratados por dos o más empresas a lo largo del año, etc.) por importe superior a:
  - **3.500.000 pesetas brutas anuales**, si la suma de las cantidades procedentes del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera la cifra de 100.000 pesetas brutas anuales.
  - **1.300.000 pesetas brutas anuales**, si la suma de las cantidades procedentes del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, supera la cifra de 100.000 pesetas brutas anuales.
- Los contribuyentes que hayan percibido **pensiones compensatorias** del cónyuge cuyo importe, conjuntamente, en su caso, con los de otros rendimientos del trabajo, sea superior a **1.300.000 pesetas brutas anuales**.
- Los contribuyentes que hayan obtenido rendimientos por importe superior a **100.000 pesetas brutas anuales** procedentes de la transmisión o reembolso de **Letras del Tesoro.**
- Los contribuyentes que hayan obtenido **rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención** (intereses, dividendos, rendimientos derivados de operaciones con activos financieros, etc.) por importe superior a **250.000 pesetas brutas anuale**s.
- Los contribuyentes que hayan sido titulares de **un inmueble urbano distinto de la vivienda habitual y del suelo no edificado**, cuyo valor catastral sea superior a la cuantía señalada en la letra c) del punto 1º anterior.
- Los contribuyentes que hayan sido titulares, durante todo o parte del año, **de dos o más inmuebles urbanos distintos de la vivienda habitual y del suelo no edificado**.
- Los contribuyentes titulares de **actividades empresariales**, incluidas las agrícolas y ganaderas, sea cual sea su volumen de ingresos y el régimen aplicable para la determinación del rendimiento neto de las mismas.

(1) Véase, dentro de este mismo Capítulo, el apartado correspondiente a "Rentas que no tienen que declararse", páginas 8 y siguientes.

- Los contribuyentes que hayan obtenido **ganancias patrimoniales sujetas a retención** (como es el caso de las ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión o de la obtención de premios en concursos, juegos, rifas, etc.) por importe superior a **250.000 pesetas.**
- Los **socios de sociedades en régimen de transparencia fiscal** que deban computar bases imponibles positivas o algún otro concepto que les haya sido imputado por las sociedades en las que participan.
- Los contribuyentes que hayan realizado **aportaciones a Planes de Pensiones o a Mutualidades de Previsión Social** con derecho a reducción de la base imponible y que **deseen practicar las correspondientes reducciones**.
- Los contribuyentes que hayan realizado **inversiones en vivienda**, incluidas las aportaciones a cuentas vivienda, con derecho a deducción en el I.R.P.F., tanto general como autonómica y que **deseen practicar las correspondientes deducciones**.
- Los contribuyentes titulares de **inmuebles arrendados** (pisos, locales, plazas de garaje), cuyos rendimientos totales, exclusivamente procedentes de los citados inmuebles, o conjuntamente con los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, de actividades profesionales y ganancias patrimoniales excedan de **100.000 pesetas brutas anuales**.

Rentas que no tienen que declararse

Están exentas del I.R.P.F. y no tienen que declararse ni computarse a efectos de la obligación de declarar las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias (incluidas las pensiones de viudedad u orfandad) por actos de terrorismo. (1)

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el VIH, virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo, (B.O.E. de 1 de junio).

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la guerra civil 1936/1939, ya sea por el Régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto, Ley 35/1980, de 26 de junio, (B.O.E. del 10 de julio); Ley 6/1982, de 29 de marzo, (B.O.E. del 3 de abril); Real Decreto 670/1976, de 5 de marzo, (B.O.E. del 7 de abril), etc.

d) Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

En el caso de daños producidos por accidentes de circulación, tienen la consideración de indemnizaciones exentas las cuantías legal o judicialmente reconocidas, considerándose cuantías legalmente reconocidas las fijadas en la disposición adicional octava de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (B.O.E.

(1) La Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (B.O.E. del 9) y el Reglamento de ejecución de dicha Ley, aprobado por Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, (B.O.E. del 22), declaran exentas del I.R.P.F. y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas las indemnizaciones y ayudas económicas percibidas al amparo de dichas normas, considerándose éstas a tal efecto como prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo.

del 9), actualizadas por la Resolución de la Dirección General de Seguros de 2 de marzo de 2000, (B.O.E. del 24). Si la cuantía es fijada judicialmente, estará exenta en su totalidad, aunque supere los importes legales anteriormente señalados.

Debe precisarse que la exención se refiere exclusivamente a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, sin que puedan considerarse exentas las indemnizaciones percibidas en aquellos supuestos en los que el propio sujeto accidentado o dañado tenga un seguro propio que cubra las contingencias de daños físicos o psíquicos sufridos por él mismo.

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, hasta la cantidad establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores y en sus normas reglamentarias de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que no se consideran como obligatorias, estando por tanto plenamente sujetas al impuesto y debiendo declararse íntegramente:

- Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.
- En general, las cantidades que, en su caso, se perciban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo por cualquier causa para la cual no esté establecido en el Estatuto de los Trabajadores ni en sus normas de desarrollo el derecho del trabajador a percibir indemnización.

  Entre estos supuestos, cabe mencionar los siguientes:
  - La extinción, a su término, de los contratos de trabajo temporales.
  - Los despidos disciplinarios que sean calificados como procedentes.
  - El cese voluntario del trabajador que no esté motivado por ninguna de las causas a que se refieren los artículos 41 y 50 del Estatuto de los Trabajadores.

El disfrute de esta exención está condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada a aquélla, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio/sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100, si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles.

Cuando el importe de la indemnización que se perciba, supere la cuantía que en cada caso tenga el carácter de obligatoria, el exceso no está exento del Impuesto y deberá declararse como rendimiento del trabajo personal, sin perjuicio de que le resulte aplicable la reducción legalmente establecida para rendimientos del trabajo generados en un plazo superior a dos años o que se obtengan de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Entre otras, cabe citar las siguientes indemnizaciones exentas por despido o cese:

- *Derivadas de despidos calificados de improcedentes.*

  Están exentas las indemnizaciones percibidas hasta la cuantía que no supere el importe de 45 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 42 mensualidades. **(1)**

  No obstante, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 63/1997, de 26 de diciembre (B.O.E. del 30), en la extinción por causas objetivas del contrato de trabajo para el fomento de la contratación indefinida que sea declarada improce-

(1) En el Capítulo II "RENDIMIENTOS DEL TRABAJO", págs. 62 y 63, puede consultarse en el caso práctico un ejemplo del tratamiento de la indemnización derivada de despido calificado de improcedente.

dente, la indemnización exenta será la que no exceda de 33 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferior a un año, con un máximo de 24 mensualidades.

- *Derivadas de cese por voluntad del trabajador.*

  La indemnización exenta será la que no supere el importe de 45 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 42 mensualidades, siempre que el cese esté motivado por alguna de las siguientes causas:

  a) Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en perjuicio de la formación profesional o menoscaben la dignidad del trabajador.
  b) Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.
  c) Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor.

  Si el cese voluntario es debido a modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que no redunden en perjuicio de la formación profesional o en menoscabo de la dignidad del trabajador (jornada de trabajo, horario y régimen de trabajo a turnos), estarán exentas las indemnizaciones que no excedan de 20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 9 mensualidades.

- *Derivadas de despido por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción.*

  Con carácter general, la cuantía exenta será la que no supere el importe de 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades.

- *Derivadas del cese de la relación laboral por muerte, jubilación o incapacidad del empresario.*

  Están exentas las indemnizaciones por esta causa que no excedan del importe equivalente a un mes de salario.

- *Derivadas de la extinción del contrato de trabajo por causas objetivas.*

  En los despidos por alguna de las causas objetivas a que se refiere el artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores que sean declarados procedentes, estará exenta la indemnización percibida que no supere el importe de 20 días de salario por año trabajado, con un máximo de 12 mensualidades.

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

En consecuencia, por no tener el carácter de prestaciones públicas, están sujetas y no exentas del I.R.P.F. las prestaciones satisfechas por cualquier otra entidad o empresa, aunque se perciban como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, se declaran exentas las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de pres-

taciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en la prestación de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiere sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

Tratándose de funcionarios jubilados por inutilidad o incapacidad permanente para el servicio que no tengan determinado su grado de incapacidad, deberán instar de los órganos competentes del Ministerio de Hacienda el reconocimiento, de conformidad con lo previsto en la Orden de la Presidencia de Gobierno de 22 de noviembre de 1996, de que se hallan inhabilitados por completo para toda profesión u oficio, como presupuesto del derecho a esta exención.

h) Prestaciones familiares por hijo a cargo.

Están exentas las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, (B.O.E. del 29).

i) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o de personas mayores de 65 años.

j) Las becas públicas para cursar estudios, en todos los niveles y grados del sistema educativo hasta el de licenciatura, o equivalente, inclusive.

Debe tenerse en cuenta que únicamente tienen la consideración de becas públicas, las que se satisfacen por organismos públicos y que son de libre y general acceso.

k) Las cantidades percibidas por los hijos de sus padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial.

Estas cantidades tributan, por lo tanto, en el obligado a satisfacerlas, sin que éste pueda reducir su base imponible en el importe de las mismas. No obstante, desde el 01-01-1999 el contribuyente que satisfaga este tipo de prestaciones, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, aplicará la escala del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general. **(1)**

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes declarados exentos por la Administración Tributaria.

La exención deberá haber sido declarada de forma expresa por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

m) Las ayudas de contenido económico para la formación y tecnificación deportiva concedidas a los deportistas de alto nivel, con el límite de 5.000.000 de pesetas anuales.

La aplicación de la exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel (B.O.E. del 16 de octubre).
- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

---

(1) Véase dentro del Capítulo XIV "DETERMINACIÓN DE LA CUOTA ÍNTEGRA TOTAL DEL IMPUESTO" el ejemplo 2 en el que se detallan las operaciones de liquidación en estos supuestos, página 347.

n) Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único, con el límite de 1.000.000 de pesetas.

La exención está condicionada a que las cantidades percibidas se destinen, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (B.O.E. del 2 de julio), a la integración del trabajador en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o al desarrollo de una actividad autónoma económica.

En ambos casos, para consolidar definitivamente el derecho a la exención, es preciso que la situación se mantenga durante el plazo de 5 años.

ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por:

- El Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.
- Las Comunidades Autónomas.

Asimismo, están exentos los premios de los sorteos organizados por:

- La Cruz Roja Española.
- La Organización Nacional de Ciegos.

o) Gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias a los miembros de dichas misiones, que respondan al desempeño de las mismas, así como las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños físicos o psíquicos que hubieran sufrido durante dichas misiones.

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, con el **límite de 3.500.000 pesetas anuales**.

Para la aplicación de esta exención es preciso que el contribuyente haya ingresado en el extranjero por un impuesto de naturaleza idéntica o similar al I.R.P.F., al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del I.R.P.F. a dichos rendimientos. **(1)** Esta circunstancia deberá acreditarse mediante documento en el que conste de manera indubitada el importe de la tributación efectiva en el extranjero.

A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de dietas exceptuadas de gravamen a que se refiere el artículo 8 del Reglamento del Impuesto. **(2)**

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños físicos o psíquicos a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regulan el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial (B.O.E. del 4 de mayo).

r) Ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a entidades comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de

---

(1) El tipo medio efectivo del I.R.P.F. es el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.

(2) Véase, dentro del Capítulo II "RENDIMIENTOS DEL TRABAJO", el tratamiento de las asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen para los empleados de empresas con destino en el extranjero, página 42.

noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, (B.O.E. del 25).

s) Ganancias patrimoniales que se generen con ocasión de la transmisión por mayores de 65 años de su vivienda habitual.

t) Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de la deuda tributaria del I.R.P.F. mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español.

u) Rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores por el Secretario General, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la Organización.

No obstante, no resultará aplicable la exención cuando las personas físicas tuvieran su residencia en territorio español con anterioridad al inicio del desempeño de la actividad relacionada en la Organización ni a los ciudadanos españoles que no tuvieran relación directiva o laboral con la Organización antes de su instalación en España.

Tampoco existe obligación de declarar las siguientes rentas que no están sujetas al I.R.P.F.

a) Las ganancias patrimoniales que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Estas ganancias patrimoniales son las que se producen en la persona que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia, legado o donación o por ser beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que por expresa disposición legal las cantidades percibidas de dichos seguros tienen la consideración de rendimientos del trabajo. **(1)**

b) Las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

Se trata de la denominada "plusvalía del muerto", es decir, las ganancias o pérdidas patrimoniales experimentadas en el patrimonio de las personas fallecidas como consecuencia de la transmisión hereditaria del mismo.

c) Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, no afectos al desarrollo de actividades económicas, **adquiridos antes del 31-12-1994, cuya permanencia en el patrimonio del contribuyente hasta el día 31 de diciembre de 1996 haya superado el número de años que, en cada caso, se indica a continuación**.

- **10 años**, si se trata de:
  - Bienes inmuebles.
  - Derechos sobre bienes inmuebles.
  - Valores representativos de participaciones en el capital social o en el patrimonio de sociedades y otras entidades cuyo activo esté constituido, al menos en su 50 por 100, por inmuebles situados en territorio español, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o de los Fondos de Inversión Inmobiliaria.

---

(1) Véase, dentro del Capítulo II "RENDIMIENTOS DEL TRABAJO", el tratamiento de las percepciones derivadas de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social y las derivadas de los contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, páginas 37 a 39.

- **5 años**, en el caso de acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores. Se exceptúan las acciones representativas de participaciones en el capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, cuyo período de permanencia a estos efectos deberá ser superior a 8 años.
- **8 años**, para los demás bienes o derechos.

d) Las reducciones de capital, salvo cuando tengan por finalidad la devolución de aportaciones, en cuyo caso el exceso sobre el valor de adquisición de los valores afectados tributa como ganancia patrimonial. **(1)**

e) Las ganancias o pérdidas generadas con ocasión de la transmisión lucrativa de empresas o participaciones cuando el donatario pueda beneficiarse de la reducción del 95 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(2)**

f) Las pérdidas patrimoniales siguientes:

Por expresa disposición de la Ley, no podrán computarse como pérdidas patrimoniales las siguientes:

- Las no justificadas.
- Las debidas al consumo.
- Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "inter vivos" o a liberalidades.
- Las debidas a pérdidas en el juego.
- Las derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con recompra del mismo elemento patrimonial o, tratándose de valores o participaciones, cuando se adquieran otros valores o participaciones homogéneos, en el plazo legalmente establecido. **(3)**

■ ***Recuerde:*** *Para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.*

La unidad familiar en el I.R.P.F.

A efectos del I.R.P.F., existen dos modalidades de unidad familiar, a saber:

- **En caso de matrimonio (modalidad 1ª):**

  La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

  a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

  b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

  ■ ***Recuerde:*** *La mayoría de edad se alcanza al cumplir los 18 años.*

---

(1) Véase, dentro del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES", el tratamiento aplicable a las reducciones del capital social, páginas 267 y 268.

(2) Véase, a este respecto, dentro del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES", el comentario dedicado a las transmisiones lucrativas "inter vivos" de empresas o participaciones, página 268.

(3) Excepcionalmente, podrá integrarse la pérdida patrimonial en aquellos supuestos de transmisión de valores o participaciones en que haya resultado aplicable la norma cautelar "antilavado de dividendos". Véanse, a este respecto, dentro del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES", la página 267.

- **En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal (modalidad 2ª):**

  La formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad 1ª anterior.

De la regulación legal, a efectos fiscales, de las modalidades de unidad familiar, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Cualquier otra agrupación familiar, distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar a efectos del I.R.P.F.
- Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.
- La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente el día 31 de diciembre de cada año.

  Por tanto, si un hijo cumpliera 18 años durante el año, ya no formará parte de la unidad familiar en ese período impositivo. No obstante lo anterior, cuando se produzca durante el año el fallecimiento de algún miembro de la unidad familiar, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta incluyendo las rentas del fallecido.

Tributación individual y tributación conjunta

Con carácter general, la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden, si lo desean, optar por declarar de forma conjunta.

Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo de declaración; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

La opción por declarar conjuntamente:

- **Se manifiesta al presentar la declaración** del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio respecto del cual se opta.

  En caso de que no se hubiera presentado declaración, la Administración tributaria, al practicar las liquidaciones que procedan, aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.
- **No vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos**.

  Así, la declaración conjunta en el ejercicio 1999 no obliga a tener que declarar también conjuntamente en 2000; del mismo modo, la declaración conjunta en 2000 no vincula para 2001.
- **Abarca obligatoriamente a todos los miembros de la unidad familiar.**

  Si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar presenta declaración individual, los restantes miembros deberán utilizar este mismo régimen de tributación.

Características generales de la tributación conjunta

Con independencia de otras particularidades que se indicarán en los correspondientes capítulos de este Manual, el régimen de tributación conjunta presenta las siguientes características generales:

- Para determinar la existencia o no de la obligación de declarar, el importe de las rentas, la base imponible y liquidable y la deuda tributaria, **se aplicarán, con carácter general, las reglas de tributación individual**, sin que proceda, salvo en los casos expresamente previstos en la norma que más adelante se comentan, la elevación o multiplicación de los importes o límites en función del número de miembros de la unidad familiar.
- **Las rentas de cualquier tipo** obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen **acumuladamente**.
- Todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al Impuesto **conjunta y solidariamente**, de forma que la deuda tributaria, resultante de la declaración o descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

  No obstante, se reconoce el derecho de las personas integrantes de la unidad familiar a prorratear internamente entre ellas la deuda tributaria, según la parte de la renta conjunta que a cada uno le corresponda, sin que dicho prorrateo tenga efectos fiscales.
- Se aplica las mismas **escalas de gravamen (general y autonómica o complementaria) que para la tributación individual.**
- Salvo en los casos expresamente previstos en la normativa del impuesto, la declaración conjunta **no supone la ampliación de ninguno de los límites** que afectan a determinadas partidas deducibles.
- **Pueden compensarse las partidas negativas de períodos anteriores de cualquiera de los contribuyentes**, con independencia de que provengan de una declaración anterior individual o conjunta.

Características especiales de la tributación conjunta

- **Reducciones en la base imponible por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de previsión Social**. El límite por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social se aplicará individualmente por cada mutualista o partícipe que tenga derecho a esta reducción. **(1)**
- **Mínimo personal y familiar**. En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, no separados legalmente, y sus hijos, si los hubiere (modalidad 1ª), se acumulará en la declaración el mínimo personal que corresponda a ambos cónyuges, con el mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas.

  En declaraciones conjuntas de unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro, (2ª modalidad de unidad familiar, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial), el mínimo personal aplicable se ve incrementado respecto de la declaración individual**.** No obstante, cuando el padre o la madre convivan juntos, no procederá aplicar el mínimo personal incrementado sino el general. **(2)**

---

(1) Véase, dentro del Capítulo XIII "DETERMINACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE SUJETA A GRAVAMEN: BASE LIQUIDABLE", el epígrafe relativo a la reducción de la parte general de la base imponible por aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social, páginas 329 y siguientes.

(2) Véase, dentro del Capítulo XII "MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR Y DETERMINACIÓN DE LA RENTA DISPONIBLE", el epígrafe relativo a las cuantías y requisitos del mínimo personal y familiar, páginas 317 y siguientes.

■ ***Importante:*** *En declaraciones conjuntas de unidades familiares (tanto de la modalidad 1ª como de la 2ª) no podrá aplicarse el mínimo personal por los hijos, sin perjuicio de que puedan aplicarse en su integridad los mínimos familiares a que éstos puedan dar derecho.*

Devengo y período impositivo del I.R.P.F.

Con carácter general, el período impositivo es el año natural, devengándose el I.R.P.F. el día 31 de diciembre de cada año.

Por consiguiente, la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2000 habrá de comprender la totalidad de los hechos y circunstancias con trascendencia fiscal a efectos de dicho impuesto que resulten imputables a dicho año natural.

El período impositivo es inferior al año natural exclusivamente cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente, que tribute individualmente, en un día distinto al 31 de diciembre, finalizando entonces el período impositivo y devengándose en ese momento el impuesto.

Ningún otro supuesto diferente al fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente (matrimonio, divorcio, separación matrimonial, etc.) **dará lugar a períodos impositivos inferiores al año natural.** Por tanto, para un mismo contribuyente no puede haber más de un período impositivo dentro de un mismo año natural.

Incluso en el supuesto de fallecimiento del contribuyente, si éste pertenecía a una unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido. En esta opción, no existe período impositivo inferior al año natural, sino una sola declaración conjunta por todo el año, incluyendo las rentas de todos los miembros de la unidad familiar, incluso las del fallecido.

■ ***Atención:*** *Únicamente en las declaraciones que correspondan a períodos impositivos inferiores al año natural 2000, deberá cumplimentarse el apartado "DEVENGO", situado en la página 1 de los impresos de declaración.*

Ejemplo:

El matrimonio formado por los cónyuges "A" y "B" con los que convive su hijo "C" menor de edad.

En el mes de junio se produce el fallecimiento del cónyuge "A". Determinar el período impositivo y formas de tributación de los componentes de la unidad familiar.

Solución:

Los miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar de la siguiente forma:

A. Tributación individual.
   - Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
   - Declaración individual del cónyuge "B" con período impositivo igual al año natural.
   - Declaración individual del hijo "C" con período impositivo igual al año natural.

B. Tributación conjunta.
   - Declaración conjunta de todos los miembros de la unidad familiar, por todo el año, incluyendo las rentas del cónyuge fallecido.

C. Tributación individual y conjunta.
   - Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
   - Declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar ("B" y "C") por todo el año.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural

- **Obligación de declarar.**

Los importes que determinan la existencia de la obligación de declarar, se aplicarán en sus cuantías íntegras, con independencia del número de días que comprenda el período impositivo del fallecido, y sin que proceda su elevación al año.

- **Rentas que deben incluirse en la declaración.**

Las rentas que deben incluirse en la declaración, serán las devengadas en el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento, de acuerdo con las normas de imputación temporal de rentas contenidas en la normativa reguladora del I.R.P.F..

Las rentas inmobiliarias imputadas (inmuebles no arrendados, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado) deberán cuantificarse en función del número de días que integre el período impositivo que es objeto de declaración.

■ ***Importante:*** *Todas las rentas pendientes de imputación que tuviere el fallecido, deberán integrarse en la base imponible de la declaración del último período impositivo. Los sucesores del fallecido podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, en función de los períodos impositivos a los que hubiera correspondido imputar las rentas, con el límite máximo de 4 años, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 61 del Reglamento del impuesto.*

- **Reducción general aplicable sobre los rendimientos del trabajo personal.**

Las reducción general sobre los rendimientos netos del trabajo personal se aplicará en la cuantía íntegra que corresponda al importe de los rendimientos netos del trabajo y a la situación de discapacidad que, en su caso, pudiera tener el contribuyente, sin prorratear dicha cuantía en función del número de días que integre el período impositivo.

- **Mínimo personal y familiar y otras reducciones.**

Sea cual sea la duración de período impositivo, las cuantías del mínimo personal y familiar, así como de las otras reducciones a que tuviese derecho el contribuyente, se aplicarán en los importes íntegros que correspondan, sin prorratear en función del número de días del período impositivo.

- **Deducciones de la cuota.**

Los límites máximos establecidos para determinadas deducciones de la cuota (1.500.000 pesetas en la deducción por adquisición de vivienda) se aplicarán en su cuantía íntegra, con independencia del número de días del período impositivo.

Supuesto especial: declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos antes del 25 de junio de 2000

Tratándose de declaraciones individuales de **contribuyentes fallecidos en el año 2000 en cualquier día anterior al 25 de junio**, los sucesores del causante podrán optar por aplicar en la declaración correspondiente a este último, la normativa vigente a la fecha de devengo del impuesto (fecha de fallecimiento) o la vigente a 31 de diciembre de 2000, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14).

La normativa vigente con anterioridad a 25 de junio de 2000 no contempla ninguna de las modificaciones introducidas en el ámbito del I.R.P.F. por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 24), cuya entrada en vigor se produjo el día 25 de junio del citado año y que constituye el antecedente inmediato de la Ley 6/2000.

En consecuencia, de optarse en estos supuestos por la aplicación de la normativa vigente en la fecha de fallecimiento del contribuyente, en la declaración que los sucesores del causante deben presentar por éste no podrán tenerse en cuenta ninguna de las modificaciones introducidas en el ámbito del I.R.P.F. por el citado Real Decreto 3/2000, debiendo aplicarse la normativa vigente con anterioridad al día 25 de junio de 2000.

Sin perjuicio de que en los capítulos correspondientes del Manual se comenten con más detalle los aspectos que han sido modificados a partir del día 25 de junio de 2000, en el siguiente cuadro se recogen, de forma esquemática, las modificaciones introducidas en el ámbito del I.R.P.F. por las normas anteriormente citadas:

Conceptos	Normativa aplicable antes de 25/06/2000	Normativa aplicable a 31/12/2000
Coeficientes reductores aplicables a rendimientos del trabajo o del capital mobiliario derivados de contratos de seguros de vida [arts. 17.2.c) y d) y 24.2 b) y c) Ley]:		
- Correspondientes a primas satisfechas con más de 5 años de antelación.	60 por 100	65 por 100
- Correspondientes a primas satisfechas con más de 8 años de antelación.	70 por 100	75 por 100
- Correspondientes a determinadas prestaciones de invalidez	60 por 100	65 por 100
Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social (art. 46.1 Ley):		
- Límite de rendimientos netos trabajo y activ. económicas	20 por 100	25 por 100 40 por 100 (> 52 años)
- Límite financiero general de aportaciones	1.100.000 pta.	1.200.000 pta.
- Límite financiero para mayores de 52 años	+ 84.615 pta. por cada año (máx.: 2.200.000 pta.)	+ 100.000 pta. por cada año (máx.: 2.500.000 pta.)
- Reducción adicional por aportaciones al Plan de Pensiones del cónyuge con rendimientos netos de trabajo y de actividades económicas inferiores a 1.200.000 pta.	No aplicable	máx.: 300.000 pta.
Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social en favor de minusválidos (Disp. Adic. 17ª Ley):		
- Aportación máxima del propio minusválido	2.200.000 pta.	2.500.000 pta.
- Aportación máxima de parientes del minusválido	1.100.000 pta.	1.200.000 pta.
- Aportación máxima conjunta	2.200.000 pta.	2.500.000 pta.
Ganancias y pérdidas patrimoniales (arts. 39.1; 53 y 63 Ley):		
- Plazo para su inclusión en la base imponible especial	Más de 2 años	Más de 1 año
- Tipo de gravamen especial estatal	17 por 100	15,30 por 100
- Tipo de gravamen especial autonómico	3 por 100	2,70 por 100

El pago del impuesto ¿en una sola vez o en dos plazos?

Si como resultado final de las operaciones de liquidación del I.R.P.F. se obtiene una cantidad a ingresar (cuota diferencial positiva), el contribuyente deberá ingresar dicho importe en el Tesoro, pudiendo optar por efectuar el pago en una sola vez, o bien por fraccionar su importe en dos plazos, con los requisitos y condiciones que se indican a continuación.

Si opta por fraccionar el pago en dos plazos, puede, además, domiciliar el segundo plazo en una cuenta abierta a su nombre en cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español.

a) Pago en una sola vez

El pago en una sola vez del importe de la cuota diferencial resultante de la declaración podrá realizarse, a elección del declarante:

- En cualquiera de las Entidades colaboradoras autorizadas (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de crédito) sitas en territorio español.
- En la Entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Tributaria, o Administraciones que dependan de la misma, correspondiente al domicilio habitual del declarante.

b) Pago en dos plazos

Para poder acogerse a la facilidad de fraccionar el pago en dos plazos, es imprescindible:

a) Que la declaración se presente dentro del plazo establecido (del 2 de mayo al 20 de junio de 2001).

b) Que en el momento de la presentación se efectúe el ingreso del 60 por 100 del importe de la cuota diferencial resultante de la liquidación.

Si el declarante opta por fraccionar el pago del Impuesto, el ingreso de cada uno de los dos plazos se efectuará como sigue:

Primer plazo

Importe: El 60 por 100 de la cuota diferencial del Impuesto

Momento de efectuar el ingreso: Al presentar la declaración.

Lugar: a) Si desea domiciliar el pago del segundo plazo:

Exclusivamente en cualquier oficina sita en territorio español de la Entidad colaboradora en la que tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee domiciliar el pago, haciendo constar esta circunstancia en el apartado "Opciones de pago del 2º plazo" del documento de ingreso o devolución, modelo 100.

b) Si no desea domiciliar el pago del segundo plazo:

En cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español, o bien en la que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Tributaria, o Administraciones que dependan de la misma, correspondiente al domicilio habitual del declarante.

Segundo plazo

Importe: El 40 por 100 restante de la cuota diferencial del Impuesto.

Momento de efectuar el ingreso: Hasta el día 5 de noviembre de 2001, inclusive.

Lugar: a) Si domicilió en cuenta el pago del segundo plazo.

El 5 de noviembre de 2001, la Entidad colaboradora en la que domicilió el pago del segundo plazo se encargará de adeudar su importe en la cuenta indicada por Vd., remitiéndole a continuación el correspondiente justificante de pago. En este caso, no olvide disponer de saldo suficiente en la cuenta.

b) Si no domicilió en cuenta el pago del segundo plazo.

En cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español, o bien en la Entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación de la Agencia Tributaria, o Administraciones que dependan de la misma, correspondiente a su domicilio habitual, mediante el documento de ingreso modelo 102, que la Agencia Tributaria le enviará a su domicilio en la segunda quincena del mes de octubre de 2001 o que podrá obtener en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria.

Las devoluciones del Impuesto sobre la Renta

Si como resultado final de las operaciones de liquidación del I.R.P.F. se obtiene una cantidad a devolver (cuota diferencial negativa), el contribuyente puede solicitar la devolución de dicho importe. **Este importe será, como máximo, la suma de los pagos a cuenta** que, en relación con el ejercicio que es objeto de declaración, haya realizado el contribuyente.

¿Cómo se devuelve?

La devolución no es automática. El contribuyente deberá solicitarla expresamente por medio del **"Documento de Ingreso o Devolución" (modelo 100)** que acompaña a los impresos de la declaración propiamente dicha.

Con carácter general, la devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que el contribuyente indique en el mencionado Documento de ingreso o devolución.

Por consiguiente, es de suma importancia que se cumplimenten correctamente, en el apartado correspondiente del citado documento, los datos completos de la cuenta en la que se desea recibir la devolución.

No obstante, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en ninguna entidad colaboradora o concurra alguna circunstancia que lo justifique, se podrá hacer constar dicho extremo en escrito dirigido al Administrador o al Delegado de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, incluyendo dicho escrito junto a la declaración. A la vista del mismo y, previas las pertinentes comprobaciones, el Administrador o el Delegado podrá ordenar la realización de la devolución que proceda mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

¿Cuándo se devuelve?

La Administración dispone de seis meses, desde el término del plazo de presentación de las declaraciones, o desde la fecha de la presentación si la declaración fue presentada fuera de plazo, para practicar la liquidación provisional que confirme, o rectifique, el importe de la devolución solicitada por el declarante.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el mencionado plazo de seis meses, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso de pagos a cuenta sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones ulteriores, provisionales o definitivas, que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo de seis meses, sin que haya sido ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que, de apreciarse errores u omisiones en la declaración, la Administración Tributaria puede rectificar el resultado de la liquidación efectuada por el contribuyente mediante la correspondiente liquidación provisional, modificando la cuantía de la devolución solicitada o determinando la improcedencia de la misma.

En el caso de que se produzca dicha liquidación provisional, ésta le será reglamentariamente notificada al contribuyente, quien podrá interponer contra la misma los recursos previstos en la legislación tributaria vigente. Todo ello, sin perjuicio del resultado de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Inspección de los Tributos del contenido de la declaración.

■ ***Atención:*** *No será imputable a la Administración tributara la demora cuando la devolución no pueda tramitarse dentro del plazo señalado, por no estar la declaración correctamente cumplimentada en todos sus extremos, no contener la documentación exigida, o carecer, o ser erróneos, los datos de la cuenta a la que deba ser transferido su importe.*

Los modelos para la declaración del I.R.P.F., ejercicio 2000

En el presente ejercicio existen dos modelos de declaración:

- Modelo de declaración simplificada **(D-101)**.
- Modelo de declaración ordinaria **(D-100)**.

La declaración simplificada (modelo D-101)

Pueden utilizar la declaración simplificada, los contribuyentes cuyas rentas, con independencia de su cuantía, provengan exclusivamente de alguna de las siguientes fuentes o conceptos:

- **Rendimientos del trabajo.**
- **Rendimientos del capital inmobiliario.**
- **Rendimientos del capital mobiliario.**
- **Imputaciones de rentas inmobiliarias** procedentes de inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado.
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales sujetas a retención o ingreso a cuenta.** Dentro de las mismas pueden citarse las derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, así como las que consistan en la obtención de premios por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.
- **Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual**.

En particular, no podrán presentar declaración simplificada los contribuyentes:

- Que hayan obtenido **rentas de distinta naturaleza** a las incluidas en el ámbito de aplicación a la declaración simplificada anteriormente comentado.
- Que hayan obtenido rentas exentas que deban tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes **(rentas exentas con progresividad). (1)**
- Los contribuyentes que tengan derecho a efectuar **compensaciones de partidas negativas** procedentes de ejercicios anteriores.
- Los contribuyentes que pretendan **regularizar situaciones tributarias** procedentes de declaraciones anteriormente presentadas, ya sea mediante declaración complementaria o mediante la propia declaración del ejercicio en la que se incorpora a la cuota líquida resultante el importe de deducciones practicadas en ejercicios anteriores respecto de las que se haya perdido el derecho a la deducción. **(2)**

La declaración ordinaria (modelo D-100)

Puede ser utilizada, con carácter general, por cualquier contribuyente del I.R.P.F., cualesquiera que sean las rentas, imputaciones, reducciones, deducciones y demás conceptos o datos objeto de declaración.

No obstante, será obligatorio formular la declaración del I.R.P.F. en el modelo de declaración ordinaria para aquellos contribuyentes que no puedan utilizar la declaración simplificada en los términos anteriormente comentados.

En particular, deberán presentar declaración ordinaria, entre otros, los siguientes contribuyentes:

- Los contribuyentes que hayan sido **titulares de actividades económicas** (empresariales, agrarias, profesionales o artísticas, etc.), cualquiera que sea el régimen aplicable para la determinación del rendimiento neto de las mismas.
- Los contribuyentes que hayan obtenido **ganancias patrimoniales no sujetas a retención**, cualquiera que sea el número y el importe de las mismas.
- Los contribuyentes que sean **socios de sociedades en régimen de transparencia fiscal** y deban declarar en el presente ejercicio bases imponibles positivas o cualquier otro concepto que les haya sido imputado por las sociedades en las que participan.
- Los contribuyentes que tengan derecho a efectuar **compensaciones de partidas negativas** procedentes de ejercicios anteriores.

Documentos de que se compone la declaración del I.R.P.F. 2000

En el sobre de la declaración ordinaria o simplificada se contienen los siguientes documentos:

---

(1) El concepto y el tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad se comenta en las páginas 343 y 346 del Capítulo XIV de este Manual.

(2) Dichas cuestiones se comentan en el Capítulo XVII, páginas 405 a 410, y páginas 423 a 427, respectivamente, de este Manual.

Juego de impresos de declaración (modelo D-100 o modelo D-101).

El modelo D-100 se compone de 12 páginas numeradas correlativamente de la 1 a la 12, y de dos anexos, identificados como A y B. Cada una de las páginas y los anexos constan de dos ejemplares impresos en papel autocopiativo: «Ejemplar para la Administración» y «Ejemplar para el interesado».

Las páginas 1, 10, 11 y 12 son de cumplimentación obligatoria para todos los declarantes. De las restantes páginas, solamente deberán cumplimentarse las que correspondan a las diferentes clases de rentas obtenidas durante el ejercicio 2000, así como aquéllas en las que hayan de reflejarse las reducciones o deducciones a las que el declarante tenga derecho en el mencionado ejercicio.

El modelo D-101 se compone de 5 páginas numeradas correlativamente de la 1 a la 5 y de un anexo identificado con la letra A. Cada una de las páginas y el anexo constan de dos ejemplares impresos en papel autocopiativo: «Ejemplar para la Administración» y «Ejemplar para el interesado».

Las páginas 1, 3, 4 y 5 son de cumplimentación obligatoria. La página 2 y el Anexo A se cumplimentarán por los contribuyentes que deban reflejar en su declaración alguna de las rentas o de las deducciones autonómicas a que dichas páginas se refieren.

Con el fin de facilitar la realización de cálculos previos sin inutilizar por ello los impresos de declaración propiamente dichos, se incluye asimismo un cuadernillo en el que se reproducen, con carácter de «borrador», todas las páginas del modelo D-100 o D-101.

Documento de ingreso o devolución (modelo 100).

Este documento, que es de cumplimentación obligatoria para todos los contribuyentes, consta de un juego de tres ejemplares impresos en papel autocopiativo: «Ejemplar para el sobre anual» (de color blanco), «Ejemplar para el interesado» (de color azul) y «Ejemplar para la Entidad colaboradora» (de color amarillo).

Tratándose de declaraciones positivas, el modelo 100 constituye el instrumento para efectuar el ingreso, así como para fraccionar el pago en dos plazos y, en su caso, domiciliar el pago del segundo plazo en Entidad colaboradora.

En el caso de declaraciones con derecho a devolución, será en este documento donde deberá solicitarse la devolución de la cantidad obtenida como resultado final de la declaración o, en su caso, manifestar la renuncia a la misma.

- ***Atención:*** *En el sobre de la declaración no se incluye el documento de ingreso del segundo plazo (modelo 102).*

Los contribuyentes cuya declaración sea positiva, que opten por fraccionar el pago del impuesto en dos plazos y, además, deseen domiciliar el pago del segundo plazo en la Entidad colaboradora en la que efectúen el ingreso del primer plazo, no precisarán cumplimentar el modelo 102, puesto que la entrega en la citada Entidad colaboradora del documento de ingreso, modelo 100, con los datos de la domiciliación debidamente cumplimentados, servirá como orden de adeudo en cuenta de dicho segundo plazo.

Los contribuyentes que, habiendo optado por fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en Entidad colaboradora, deberán efectuar directamente el ingreso de dicho plazo hasta el día 5 de noviembre de 2001, inclusive, mediante la presentación del modelo 102, debidamente cumplimentado, que la Agencia Tributaria les remitirá a sus domicilios en la segunda quincena del mes de octubre de 2001 o que podrán obtener a estos efectos en cualquier Delegación o Administración de la Agencia Tributaria.

Sobre de retorno

Para presentar la declaración, una vez cumplimentados los impresos correspondientes, se introducirán en este sobre, sin grapar ni unir entre sí, los «Ejemplares para la Administración» de las páginas de la declaración en las que el contribuyente haya cumplimentado algún dato, así como el «Ejemplar para el sobre anual» del documento de ingreso o devolución (modelo 100) y los documentos adicionales que, en su caso, proceda acompañar.

■ ***Recuerde:*** *En el sobre de la declaración no debe incluirse en documento de ingreso del segundo plazo (modelo 102). Tampoco es necesario aportar los certificados o comunicaciones de las retenciones e ingresos a cuenta ni los modelos de declaración-liquidación de pagos fraccionados correspondientes a las rentas declaradas (modelos 130 y 131), sin perjuicio de que los contribuyentes deban conservar en su poder dichos documentos para cualquier eventual comprobación posterior por parte de la Administración tributaria.*

Guía de cumplimentación

Finalmente, además de los documentos citados, en cada sobre se incluye una Guía de cumplimentación del respectivo modelo de declaración.

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

La Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (B.O.E. del 30), procedió a la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica aplicable durante los años 2000, 2001 y 2002. En su virtud, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

En consecuencia, en la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000, el contribuyente podrá destinar un 0,5239 por 100 de su cuota íntegra al sostenimiento de la Iglesia Católica, marcando la casilla ***89*** de la página 1 de la declaración.

Asignación de cantidades a fines sociales

Durante los años 2000, 2001 y 2002 el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

En consecuencia, en la declaración del I.R.P.F. del ejercicio 2000, el contribuyente podrá destinar un 0,5239 por 100 de su cuota íntegra a fines sociales (Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales), marcando la casilla ***90*** de la página 1 de la declaración.

■ ***Importante:*** *La asignación tributaria a la Iglesia Católica es independiente y compatible con la asignación de cantidades a fines sociales.Por tanto, el contribuyente podrá marcar tanto la casilla 89 (asignación tributaria a la Iglesia Católica) como la 90 (asignación de cantidades a fines sociales); o una sola o ninguna de ellas. En este último caso se imputará el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra de la declaración a los Presupuestos*

Generales del Estado con destino a fines generales. La elección de cualquiera de las opciones anteriores o la ausencia de elección, no tendrá coste económico alguno para el contribuyente, por lo que la cantidad a ingresar o a devolver resultante de la declaración no se verá, en ningún caso, modificada.

¿Dónde, cuándo y cómo se presenta la declaración?

Contribuyentes domiciliados en territorio español

Según el resultado obtenido tras efectuar la correspondiente autoliquidación, los contribuyentes con domicilio en territorio español deberán presentar sus declaraciones en el lugar y plazo señalados en el cuadro que a continuación se reproduce, acompañando a las mismas, en su caso, los documentos que proceda de los que asimismo se indican.

Resultado de la declaración	Lugar de presentación	Plazo	Documentación que debe incluirse en el sobre
Positiva (resultado a ingresar)	a) En cualquier oficina situada en territorio español de una Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito). b) En la Entidad de depósito que presta el servicio de Caja dentro de las oficinas de la Delegación de la Agencia Tributaria en cuya demarcación territorial tenga actualmente su domicilio habitual, o bien en cualquiera de las Administraciones dependientes de dicha Delegación.	**Del 2 de mayo al 20 de junio de 2001**	**Declaración (modelo D-100/D-101):** «Ejemplar para la Administración» de las páginas del modelo de declaración utilizado en las que haya consignado algún dato. **Documento de ingreso o devolución (modelo 100):** «Ejemplar para el sobre anual» (de color blanco) del modelo 100, una vez efectuada por parte de la Entidad receptora la certificación del ingreso realizado, en caso de declaraciones con resultado a ingresar. **Contribuyentes sometidos al régimen de transparencia fiscal internacional:** Datos y documentos señalados en el artículo 75.10 de la Ley 40/1998, relativos a todas y cada una de las entidades no residentes cuyas rentas deban incluirse en la base imponible del impuesto.
Negativa (sin ingreso ni devolución)	En la Delegación de la Agencia Tributaria en cuya demarcación territorial tenga actualmente su domicilio habitual, o bien en cualquiera de las Administraciones dependientes de dicha Delegación, de una de las dos formas siguientes: a) Mediante entrega personal. b) Enviando la declaración por correo certificado dirigido a la mencionada oficina.		
A devolver (con solicitud de devolución o con renuncia a la misma)	a) En la Delegación de la Agencia Tributaria en cuya demarcación territorial tenga actualmente su domicilio habitual, o bien en cualquiera de las Administraciones dependientes de dicha Delegación. b) En caso de solicitud de devolución, podrá presentarse también en cualquier oficina situada en territorio español de la Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito), en la que tenga abierta a su nombre la cuenta en la que desee recibir el importe de la devolución solicitada.	**Del 2 de mayo al 2 de julio de 2001**	

Contribuyentes desplazados eventualmente

Los contribuyentes que durante el plazo de declaración se encuentren en provincia distinta a la de su domicilio habitual, podrán presentar su declaración en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria que corresponda al lugar en el que eventualmente se encuentren desplazados.

Si la declaración es positiva, también podrá presentarse, al tiempo de realizar el ingreso, en cualquier oficina situada en territorio español de una Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito).

Si la declaración es con solicitud de devolución, podrá también presentarse en cualquier oficina situada en territorio español de la Entidad colaboradora autorizada (Banco, Caja de Ahorros o Cooperativa de Crédito) donde el declarante tenga abierta la cuenta en la que desee recibir el importe de la devolución.

Los contribuyentes que se encuentren desplazados fuera del territorio español, podrán presentar su declaración en cualquiera de las oficinas de las Entidades colaboradoras situadas en el extranjero autorizadas a estos efectos.**(1)**

■ ***Importante:*** *En todo caso, deberá indicarse claramente en el sobre de retorno cuál es la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria que corresponde a la residencia habitual del contribuyente.*

Funcionarios y empleados públicos españoles en el extranjero

La declaración se dirigirá a la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria en cuya demarcación territorial radique el último domicilio habitual en España antes de ocupar el cargo o empleo por el que residen en el extranjero.

Sin embargo, la presentación material de las declaraciones podrá realizarse, al tiempo de efectuar el ingreso o de solicitar la devolución, en cualquiera de las oficinas de las Entidades colaboradoras situadas en el extranjero que estén autorizadas a estos efectos.**(1)**

Presentación telemática de las declaraciones de Renta 2000 a través de Internet

Al igual que en el ejercicio anterior, este año también pueden presentarse a través de Internet las declaraciones del I.R.P.F., cualquiera que sea la modalidad utilizada de declaración, simplificada u ordinaria, y el resultado de la misma, a ingresar o a devolver.

No obstante, no podrán efectuar la presentación telemática de la declaración por Internet, los contribuyentes que deban acompañar a la declaración de los datos relativos a la entidad no residente en territorio español cuyas rentas deban incluirse en la base imponible del impuesto.

(1) Véase la Resolución de 6 de mayo de 1993, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (B.O.E. de 11 de mayo), en la que se regulan las condiciones y el procedimiento aplicables en estos supuestos y en cuyo Anexo I se incluye la relación de oficinas de las Entidades colaboradoras autorizadas en el extranjero. Dicho Anexo ha sido modificado por Resolución de 20 de abril de 1998, del citado Departamento (B.O.E. del 30).

¿Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación telemática?

Para la presentación telemática de la declaración del I.R.P.F. deberá tenerse en cuenta lo siguiente:

a) La declaración deberá confeccionarse utilizando el programa P.A.D.R.E. desarrollado por la Agencia Tributaria, con objeto de obtener el fichero con la declaración a transmitir, o bien mediante otro programa capaz de obtener un fichero con el mismo formato (formato ASCII).

b) El equipo informático deberá tener instalado alguno de los siguientes navegadores sobre las plataformas de sistemas operativos que se indican:

   - Navegador Netscape Navigator versión 4.06 o posterior, que actúe sobre un Sistema Operativo de, al menos, 32 bits.
   - Navegador Microsoft Internet Explorer versión 4 o posterior sobre Win 32 (Windows 95-Windows 98-Windows NT).

   Dichos navegadores se pueden descargar en las siguientes direcciones:

   www.netscape.com

   www.microsoft.com

c) El navegador deberá tener incorporado un certificado de usuario expedido, al amparo de la normativa tributaria, por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT) para generar la firma digital.

¿Cómo se obtiene el certificado de usuario expedido por la FNMT?

El procedimiento de obtención e instalación del certificado de usuario se realiza a través de las siguientes fases:

1ª Solicitud del certificado de usuario a la FNMT.

El usuario debe conectarse, vía Internet, con la FNMT en www.fnmt.es y seleccionar la opción: *«Solicitar certificado de usuario»*

La FNMT le devolverá un código de solicitud de certificado.

En el caso de declaración conjunta, cada cónyuge deberá solicitar su certificado de usuario.

2ª Acreditación de la identidad.

El contribuyente deberá personarse en cualquier oficina de la Agencia Tributaria con su DNI y su código de solicitud de certificado para proceder a su identificación.

Una vez identificado, deberá firmar el modelo de solicitud que se le facilitará en la oficina de la Agencia Tributaria, en el que podrá consignar su dirección de correo electrónico.

3ª Obtención del certificado de usuario.

Si el usuario aportó en la solicitud una dirección de correo electrónico, la FNMT le informará por ese medio que puede descargar su certificado de usuario. En caso contrario deberá esperar 48 horas para descargar el certificado.

El certificado de usuario tendrá una validez de dos años desde la fecha de su expedición.

¿Cómo se presenta la declaración?

Una vez realizada la declaración mediante el programa de ayuda P.A.D.R.E. desarrollado por la Agencia Tributaria para obtener el fichero con la declaración a transmitir o mediante otro programa que obtenga un fichero con el mismo formato, deberá procederse de la siguiente forma:

a) Si el resultado de la declaración es a ingresar:

En este caso, con carácter previo deberá realizarse el ingreso correspondiente en la entidad colaboradora, personalmente o por vía telemática si la misma dispone de dicho servicio. La entidad colaboradora asignará un **Número de Referencia Completo (NRC)** asociado al ingreso efectuado.

Una vez realizado dicho ingreso, el declarante se conectará a través de Internet con la Agencia Tributaria **www.aeat.es** y procederá a:

1. Seleccionar el fichero con la declaración de I.R.P.F. a transmitir.
2. Suministrar las cuatro letras impresas en la etiqueta identificativa correspondiente al declarante y el **Número de Referencia Completo (NRC)** asociado al ingreso que haya sido asignado por la entidad colaboradora.

   En el caso de declaración conjunta, deberán suministrarse, además, las cuatro letras impresas en la etiqueta identificativa correspondiente al cónyuge.
3. Seleccionar el certificado de usuario del declarante para generar la firma digital y, en el caso de declaración conjunta, además, el del cónyuge.
4. Transmitir a la Agencia Tributaria la declaración completa con la firma o firmas digitales.

   Si la declaración es aceptada, la Agencia Tributaria le devolverá en pantalla los datos del documento de ingreso o devolución validado con un código electrónico, así como la fecha y hora de la presentación. El contribuyente deberá imprimir y conservar los datos del documento de ingreso o devolución validado.

   En el supuesto de que la declaración fuese rechazada, se mostrarán los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

b) Si la declaración es a devolver o con renuncia a la devolución:

El procedimiento para la presentación de estas declaraciones es idéntico al anteriormente comentado para las declaraciones a ingresar, con la salvedad de que no será preciso realizar la fase de comunicación con la entidad colaboradora para la realización del ingreso ni, en consecuencia, suministrar a la Agencia Tributaria el número de referencia completo (NRC).

■ ***Importante:*** *Si desea obtener más información, puede encontrarla en la página de la Agencia Tributaria en Internet:* ***www.aeat.es***

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

Puede suceder que, una vez presentada la declaración del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente advierta errores u omisiones en los datos declarados. El cauce para la rectificación de tales anomalías es diferente, dependiendo de que los errores u omisiones hayan causado un perjuicio a la Hacienda Pública o al propio contribuyente.

Errores u omisiones en perjuicio de la Hacienda Pública

El procedimiento de regularización de situaciones tributarias derivadas de errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan originado un perjuicio a la Hacienda Pública, se comenta en el Capítulo XVII páginas 423 y siguientes.

Errores u omisiones en perjuicio del contribuyente

Si el contribuyente declaró indebidamente alguna renta exenta del Impuesto, computó ingresos por importe superior al debido, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna deducción a la que tenía derecho, podrá regularizar su situación tributaria de la siguiente forma:

a) Si el error u omisión dio lugar a un ingreso indebido por parte del contribuyente.

En este caso, el contribuyente podrá solicitar de la Delegación, o Administración, de la Agencia Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, la devolución de la cantidad indebidamente ingresada por esta causa, siempre que la solicitud se formule antes de que la Administración haya practicado liquidación definitiva o hayan transcurrido cuatro años desde la fecha de presentación de la declaración, en los términos del artículo 8º del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre (B.O.E. de 25 de septiembre).

> A este respecto, debe tenerse en cuenta que las liquidaciones provisionales "paralelas" no tienen la consideración de liquidaciones definitivas, por lo que, de haberle sido notificada alguna, esta circunstancia no le impedirá solicitar la devolución del ingreso indebido, si éste se produjo por causas distintas de las que motivaron dicha liquidación provisional.

La solicitud deberá efectuarse por el contribuyente titular de la declaración, o por sus herederos si aquél hubiera fallecido, mediante escrito dirigido a la Dependencia, o Sección, de Gestión de la Delegación, o Administración, de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual, haciendo constar claramente los errores u omisiones padecidos y acompañando justificación suficiente de los mismos.

En el caso de que la solicitud sea considerada procedente, la Administración devolverá el exceso ingresado más los intereses de demora correspondientes, aplicándose a estos efectos el interés de demora previsto en el artículo 58.2,c) de la Ley General Tributaria.

b) Si el error u omisión no hubiese dado lugar a un ingreso indebido por parte del contribuyente.

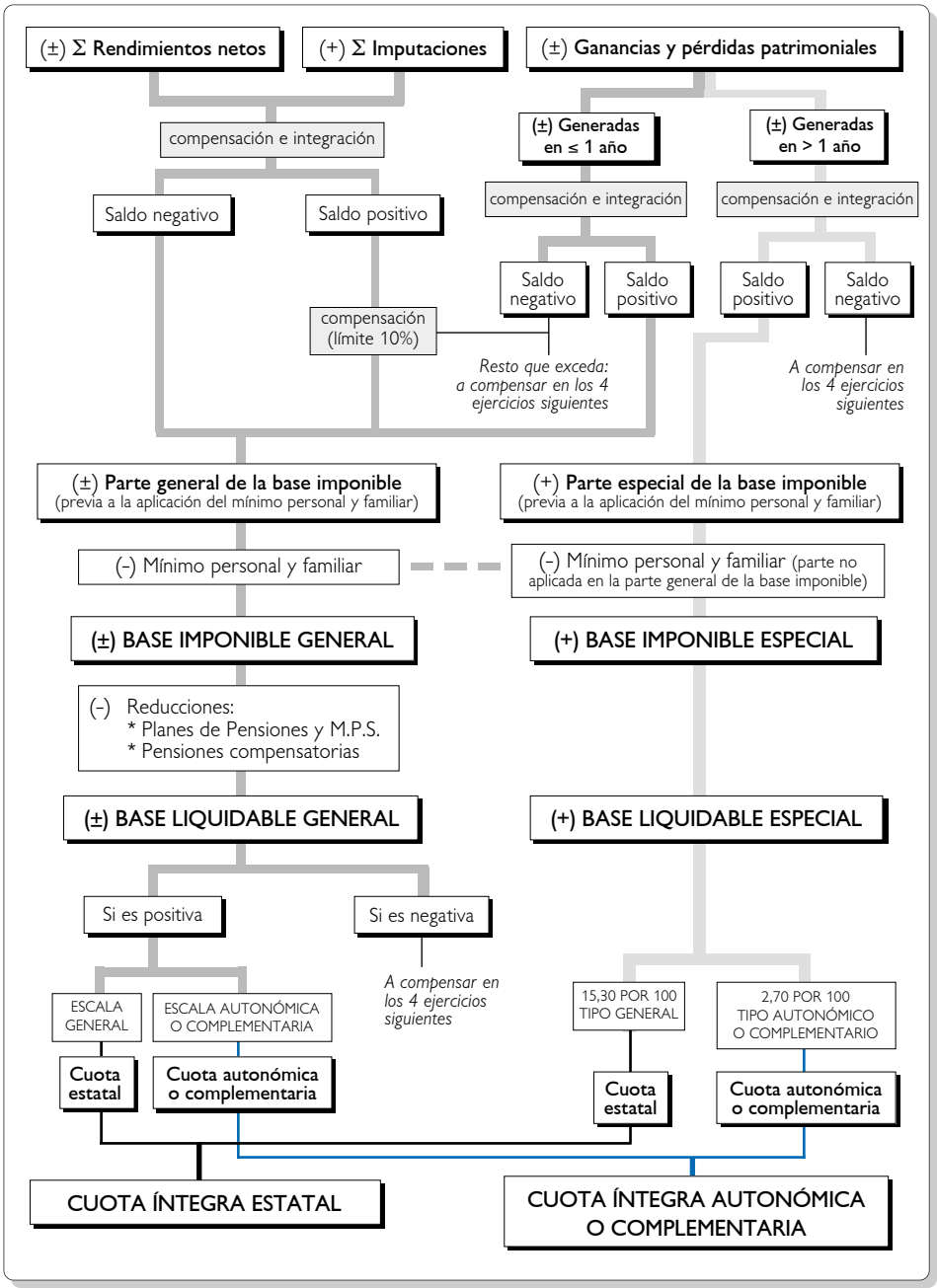
En el supuesto de que el error u omisión padecido no hubiese dado lugar a la realización de un ingreso indebido, pero, sin embargo, hubiese perjudicado de cualquier modo los intereses legítimos del declarante, también podrá solicitarse de la Administración la rectificación de la declaración en los mismos plazos y condiciones que en el caso anterior, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Tercera del mencionado Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

En todas las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Tributaria tiene a su disposición una oficina de información para resolverle cuantas dudas y consultas desee formular acerca de la declaración del I.R.P.F. 2000.

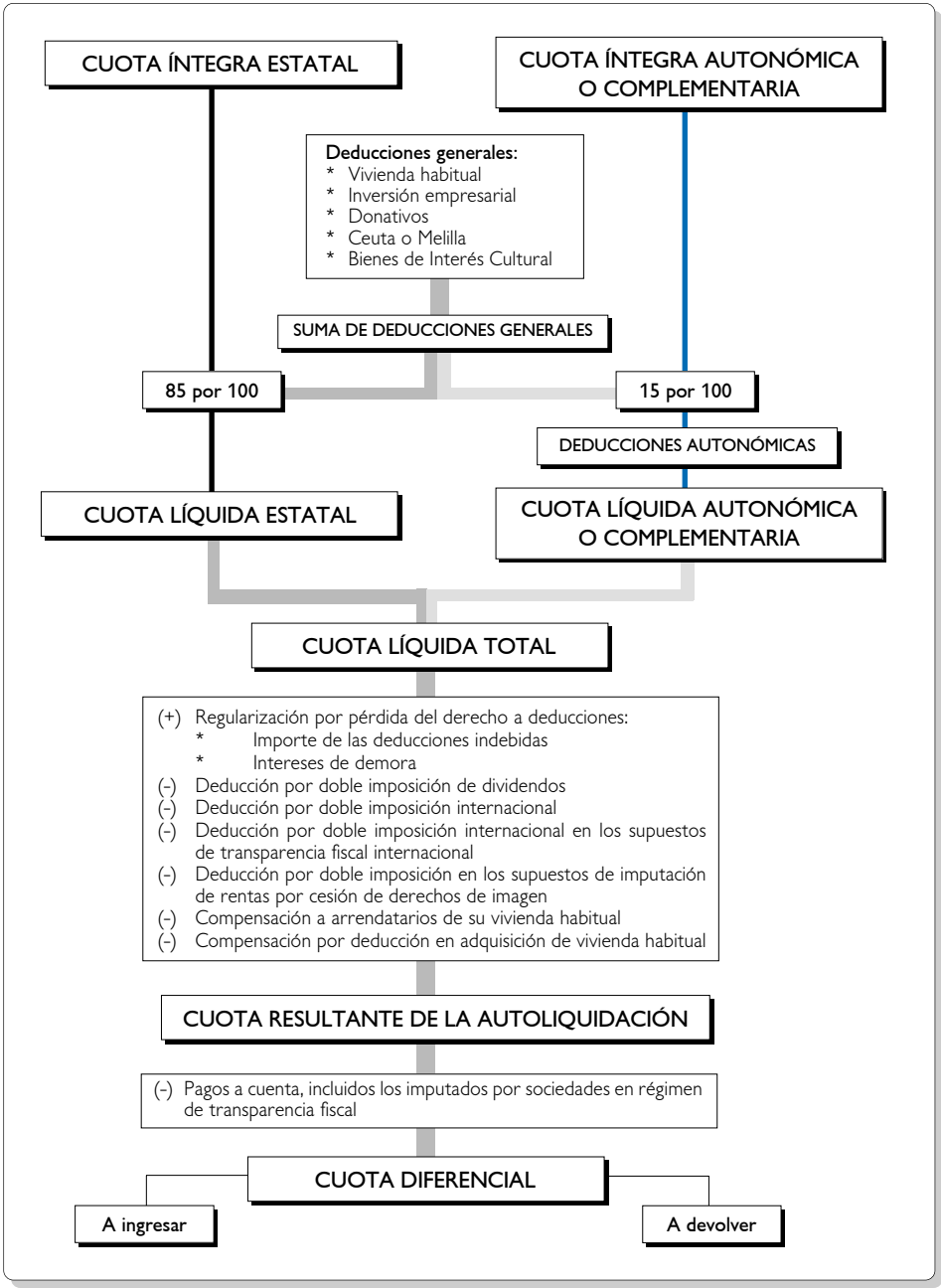
Asimismo, para facilitar la confección y presentación de su declaración del I.R.P.F., la Agencia Tributaria pone a su disposición los siguientes servicios de ayuda:

- **Información tributaria básica.** Teléfono 901 33 55 33, de 9 a 21 horas de lunes a viernes y sábados de 9 a 14 horas, desde el 2 de mayo hasta el 2 de julio.
- **Solicitud de datos fiscales.** Teléfono 901 12 12 24, las 24 horas del día desde el 1 de abril hasta el 10 de mayo. Necesitará comunicar su D.N.I. y el importe de la casilla 58 de su declaración de I.R.P.F. 99.
- **Cita previa** para la confección gratuita de su declaración, teléfono 901 22 33 44, de 9 a 21 horas de lunes a viernes, desde el 18 de abril hasta el 2 de julio.
- **Confección telefónica de declaraciones, modelo simplificado.** Teléfono 901 22 22 50, de 9 a 21 horas de lunes a viernes y sábados de 9 a 14 horas, desde el 26 de abril hasta el 2 de julio. Las declaraciones, una vez confeccionadas, se remitirán a su domicilio por correo.

Liquidación del I.R.P.F. Esquema general (I)



Liquidación del I.R.P.F. Esquema general (II)



Capítulo II. Rendimientos del trabajo

Sumario

Concepto

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

- Gastos de locomoción
- Asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen
- Gastos de manutención y estancia
- Asignaciones para gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería exceptuadas de gravamen

Rendimientos del trabajo en especie

- Concepto
- Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie
- Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Rentas estimadas del trabajo y operaciones vinculadas

Determinación del importe de los rendimientos del trabajo que se somete a tributación

- Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo
- Fase 2ª: Gastos deducibles
- Fase 3ª: Rendimiento neto
- Fase 4ª: Reducción general del rendimiento neto
- Fase 5ª: Rendimiento neto reducido

¿A quién corresponden los rendimientos del trabajo?

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Caso práctico

Concepto

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo "*todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*".

De acuerdo con la definición legal, los rendimientos del trabajo se caracterizan por las siguientes notas:

- **Comprenden la totalidad de las contraprestaciones o utilidades**, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. Se incluyen, pues, tanto las contraprestaciones de naturaleza dineraria como las que se perciban en especie.
- **Que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente.**
- **Que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas**. Por lo tanto, se excluyen de la consideración fiscal de rendimientos del trabajo los procedentes de actividades en las que, con independencia de la aportación de su trabajo personal, el contribuyente efectúe la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno solo de ambos factores, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, se comprenden entre los rendimientos del trabajo:

a) Los sueldos y salarios

b) Las prestaciones por desempleo.

En aquellos supuestos en que la prestación por desempleo se perciba en su modalidad de pago único, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, la cantidad percibida podrá imputarse a cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a dicha prestación. **(1)**

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los considerados normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites reglamentariamente establecidos.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

La imputación fiscal al trabajador de las cantidades satisfechas por empresarios a contratos de seguros colectivos de vida que instrumenten compromisos por pensiones tiene carácter obligatorio en aquellos contratos que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan la disposición anticipada en supuestos distintos de

(1) En el presente ejercicio están exentas las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago único, con el límite de 1.000.000 de pesetas. Los requisitos que deben cumplirse para consolidar definitivamente el derecho a la citada exención se comentan en la letra n) del apartado "Rentas que no tienen que declararse" del Capítulo I (página 12).

los previstos en la normativa de Planes de Pensiones, por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considera, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración en los términos establecidos en los artículos 10 bis y 10 ter del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1998, en la redacción dada a los mismos por el Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, (B.O.E. del 9).

Por expresa disposición legal tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo los siguientes:

a) Las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social. Dada la diversidad de sistemas de previsión social y de las prestaciones que cada uno de ellos puede satisfacer, es preciso efectuar las siguientes distinciones:

- *Seguridad Social y Clases Pasivas.*

  Son rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción. Asimismo constituyen rendimientos del trabajo las demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

  No obstante lo anterior, se declaran exentas del impuesto las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. **(1)**

- *Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.*

  Constituyen rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las citadas mutualidades, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

  No obstante lo anterior, se declaran exentas del impuesto las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez. **(1)**

- *Planes de Pensiones*.

  Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos, (jubilación o situación asimilable, invalidez y fallecimiento). Dicha consideración se mantiene, cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

  También tienen la consideración de rendimientos del trabajo la disposición de los derechos consolidados de los planes de pensiones en los supuestos excepcionales de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

- *Mutualidades de Previsión Social*. **(2)**

  Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación o situación asimilable, invalidez, fa-

---

(1) Véase, dentro del Capítulo I, el epígrafe "Rentas que no tienen que declararse" páginas 10 y 11.

(2) Las Mutualidades de Previsión Social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, cuya regulación legal se encuentra en los artículos 64 y siguientes de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (B.O.E. del 9). En la denominación de estas entidades debe figurar necesariamente la indicación de "Mutualidad de Previsión Social". Por su especial relevancia fiscal pueden destacarse, entre otras, las mutualidades de profesionales establecidas por los Colegios Profesionales y las mutualidades que actúan como instrumento de previsión social empresarial a favor de los trabajadores.

llecimiento o el desempleo para los socios trabajadores), cuando las aportaciones realizadas hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas (actuando la mutualidad, en este caso, como sistema alternativo al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos) u objeto de reducción en la base imponible del impuesto (actuando la mutualidad, en este supuesto, como complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria). **(1)**

La integración en la base imponible de las prestaciones percibidas de las Mutualidades de Previsión Social, debe realizarse, en función de la naturaleza de la contingencia cubierta, con arreglo a los siguientes criterios:

1.- Prestaciones por jubilación o invalidez.

Estas prestaciones se integran en la base imponible del perceptor, como rendimientos del trabajo, exclusivamente en la medida en que su cuantía exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir alguno de los requisitos legalmente previstos al efecto **(2)**, con excepción del relativo a la superación del límite máximo establecido de reducción (en el presente ejercicio, 25 por 100 de los rendimientos netos del trabajo y actividades económicas o 1.200.000 pesetas anuales, salvo para los mutualistas mayores de 52 años). Cuando se supere el límite cuantitativo de aportación, las prestaciones percibidas no podrán minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las contribuciones sobre los límites de reducción en la base imponible.

Tratándose de aportaciones realizadas con anterioridad a 01-01-1999, cuando no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

No obstante lo anterior, están exentas del impuesto las prestaciones por incapacidad permanente o gran invalidez, percibidas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que deriven de contratos de seguro suscritos con Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas a dicho régimen de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. **(3)**

2.- Restantes prestaciones.

Las restantes prestaciones, incluidas las percibidas por fallecimiento, tributan como rendimientos del trabajo en su integridad.

3.- Disposición de derechos consolidados.

Las cantidades percibidas por la disposición anticipada, total o parcial, de los derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos para los planes de pensiones en su normativa reguladora, tributarán de la siguiente forma:

- Mutualidades de empresarios o profesionales: tributan como rendimientos del capital mobiliario, cuyo comentario se realiza en el Capítulo IV de este Manual.

- Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores: tributan como rendimientos del trabajo.

---

(1) Los requisitos que deben cumplir las aportaciones para su consideración como gasto deducible o como reducción en base imponible se comentan, respectivamente, en las páginas 137 y 329 de este Manual.

(2) Los requisitos son los previstos en los números 1º, 2º y 3º del artículo 46.1 de la Ley del impuesto, y su comentario se contiene en el apartado "Aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión SociaL" del Capítulo XIII, páginas 329 y siguientes.

(3) Véase, dentro del Capítulo I, el epígrafe "Rentas que no tienen que declararse" páginas 10 y 11.

En ambos supuestos, el contribuyente deberá regularizar las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando las correspondientes declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Dichas declaraciones-liquidaciones complementarias se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

- *Seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones asumidos por las empresas* **(1)**.

  Únicamente tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas en concepto de jubilación o invalidez por los beneficiarios de dichos seguros colectivos.

  La integración en la base imponible de dichas prestaciones se realizará en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones realizadas por el trabajador.

  Las prestaciones percibidas por los herederos como consecuencia del fallecimiento del trabajador asegurado no constituyen rendimientos del trabajo personal al estar sujeta su percepción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los Diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los Diputados y Senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las Asambleas Legislativas Autonómicas, Concejales de Ayuntamiento y miembros de las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares u otras Entidades Locales, con exclusión de la parte de las mismas que dichas Instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, siempre que dichas actividades no supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, exceptuadas las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial que se declaran exentas. **(2)**

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

h) Las becas no exentas. **(2)**

---

(1) La regulación de los compromisos empresariales por pensiones se contiene en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en su normativa de desarrollo, contenida fundamentalmente en el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, (B.O.E. del 2 de noviembre), modificado por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, (B.O.E. del 26), y por el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, (B.O.E. del 27).

(2) Véase, dentro del Capítulo I, el epígrafe "Rentas que no tienen que declararse", página 11.

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

Se califican como relaciones laborales especiales las que afectan a los siguientes colectivos:

- Personal civil no funcionario dependiente de establecimientos militares (Real Decreto 2205/1980, de 13 de junio).
- Deportistas profesionales (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio).
- Minusválidos que trabajen en los Centros Especiales de Empleo (Real Decreto 1368/1985, de 17 de julio).
- Personal de alta dirección (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto).
- Personal al servicio del hogar familiar (Real Decreto 1424/1985 de 1 de agosto).
- Artistas de espectáculos públicos (Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto).
- Representantes de comercio que no asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que intervengan. (Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto).
- Personal de estiba y desestiba de buques (Real Decreto 371/1987, de 13 de marzo).
- Penados en Instituciones Penitenciarias (Real Decreto 190/1996, de 9 de febrero).

■ ***Importante:*** *Cuando los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de los agentes comerciales y comisionistas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.*

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

Gastos de locomoción

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, **perciba el empleado o trabajador** con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el **desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto**, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Por el contrario, están **plenamente sujetas al impuesto**, y habrán de ser incluidas en la declaración como rendimientos íntegros del trabajo, **las cantidades percibidas por el desplazamiento del empleado o trabajador desde su domicilio al lugar de trabajo**, aun cuando ambos estén situados en distintos municipios.

Asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público:
  - *El importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.*

- En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento:
  - *La cantidad que resulte de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.*

El exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.

Gastos de manutención y estancia

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje para compensar los **gastos normales de manutención y estancia** en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en **municipio distinto del lugar del trabajo habitual** del perceptor y del que constituya su residencia.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

Asignaciones para gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería exceptuadas de gravamen

a) Reglas generales

Funcionarios y empleados con destino en España

Se consideran como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente las que se recogen en el siguiente cuadro:

	España	Extranjero
1. Pernoctando en municipio distinto		
Gastos de estancia	Importe de los gastos que se justifiquen	
Manutención	8.300 pta./día	15.200 pta./día
2. Sin pernoctar en municipio distinto		
Manutención (en general)	4.150 pta./día	8.000 pta./día
Manutención (personal de vuelo)	6.000 pta/día	11.000 pta/día

El exceso sobre estas cantidades está sujeto a gravamen. A efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. Respecto del personal de vuelo, si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extrajero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

Ejemplo:

Durante tres días del mes de abril de 2000, don L.G.R. fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro, distante 500 Kms., para realizar determinadas gestiones comerciales, acreditando el pagador tales circunstancias. En concepto de dietas y gastos de locomoción ha percibido 105.000 pta., habiendo pernoctado dos días del viaje.

Como justificantes de los gastos, conserva el billete de avión: 35.000 pta. (ida y vuelta) y la factura del hotel (32.000 pta.).

¿Qué cantidad de la percibida en concepto de dietas y gastos de desplazamiento deberá declarar don L.G.R. en concepto de ingresos íntegros a efectos del Impuesto sobre la Renta?.

Solución:

Importe percibido		**105.000**
Gastos exceptuados de gravamen:		
- Locomoción: justificados (billete de avión)	35.000	
- Estancia: justificados (factura del hotel)	32.000	
- Manutención [(8.300 x 2) + 4.150]	20.750	
Total	87.750	
Ingresos íntegros fiscalmente computables: (105.000 - 87.750)		**17.250**

Funcionarios y empleados con destino en el extranjero

Tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen **el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían, en el supuesto de hallarse destinados en España**, las siguientes personas con destino en el extranjero, siempre que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- Funcionarios públicos españoles.
- Personal al servicio de la Administración del Estado y de otras Administraciones Públicas.
- Empleados de empresas, con destino en el extranjero.

■ ***Importante:*** *En estos supuestos no se exige el requisito de que el desplazamiento y permanencia no sea por un período continuado superior a nueve meses. Asimismo, la aplicación de este régimen de dietas exceptuadas de gravamen es incompatible para los empleados de empresas con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.* **(1)**

Centros de trabajo móviles o itinerantes

El régimen general de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen también resulta aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes como por ejemplo, los circos, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

(1) Véase, dentro del Capítulo I, en el epígrafe "Rentas que no tienen que declararse" , página 12, los requisitos exigibles para dicha exención.

b) Reglas especiales

Relaciones laborales especiales de carácter dependiente

En estos supuestos, es preciso distinguir entre los **gastos de estancia**, que siguen la regla general expuesta anteriormente, y los **gastos de locomoción y manutención**, a los que se aplica una regla especial conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de este tipo de relaciones laborales podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) En concepto de gastos de locomoción.

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 24 pesetas por cada kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención.

- Desplazamientos en territorio español: **4.150 pesetas diarias.**
- Desplazamientos al extranjero: **8.000 pesetas diarias.**

Ejemplo:

Don D.M.M. es contratado por una empresa de Zaragoza como representante de comercio, estableciéndose una relación laboral especial de carácter dependiente conforme al Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Los gastos de locomoción, estancia y manutención corren por su cuenta, no siéndole resarcidos de forma específica por la empresa.

La zona asignada para su trabajo está situada al norte de la provincia de Teruel, efectuando los desplazamientos con vehículo propio.

A lo largo de 2000, ha percibido por sus servicios un total de 4.550.000 pta. brutas por todos los conceptos, habiendo efectuado desplazamientos durante 110 días en los que ha recorrido un total de 20.000 kilómetros. Los gastos debidamente justificados originados en dichos desplazamientos son los siguientes:

- Gastos de aparcamiento: ..... 16.120 pta.
- Gastos de estancia en hoteles: ..... 250.000 pta.
- Gastos de manutención en restaurantes: ..... 550.000 pta.

Determinar el importe de los ingresos íntegros fiscalmente computables por don D.M.M. en su declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2000.

Solución

Remuneraciones brutas		4.550.000
Ingresos no computables:		
Gastos de locomoción (20.000 Kms. x 24 pta.)	480.000	
Gastos de aparcamiento	16.120	
Gastos de manutención (4.150 pta. x 110 días)	456.500	
Gastos de estancia	---	
Total	952.620	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (4.550.000 - 952.620)		3.597.380

Traslado del puesto de trabajo a municipio distinto

Tienen la consideración de asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen las cantidades recibidas con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que, además:

- Dicho traslado exija el cambio de residencia.
- Las cantidades recibidas correspondan exclusivamente a:
  - Gastos de locomoción y manutención del empleado o trabajador y sus familiares durante el traslado.
  - Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Ejemplo:

En el mes de marzo de 2000, don P.L.L. fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa de Madrid a Barcelona, recibiendo por dicho traslado una compensación de 500.000 pta. Como justificantes de los gastos del traslado tiene:

- Factura empresa de mudanzas.....215.000 pta.
- Kms. recorridos: 600 (su esposa y él viajaron con su propio automóvil, sin pernoctar).

Solución:

Importe recibido **500.000**

Importe exonerado de gravamen:

Gastos de locomoción: (600 x 24)	14.400	
Factura de mudanza	215.000	
Total	229.400	

Ingresos íntegros fiscalmente computables (500.000 - 229.400) ..... **270.600 (*)**

(*) Sobre dicha cantidad procederá aplicar una reducción del 30 por 100, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Véase en este mismo Capítulo la reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo.

Candidatos a jurado y jurados titulares y suplentes, así como miembros de mesas electorales

Están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas en concepto de desplazamientos, alojamiento y manutención por los candidatos a jurados y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, (B.O.E del 14) así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales, de acuerdo con lo establecido en la Orden ministerial de 3 de abril de 1991 (B.O.E. del 5).

Tripulantes de buques inscritos en el registro especial de buques y empresas navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional

Podrán considerar como renta exenta del impuesto, el 50 por 100 de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal con ocasión de la navegación realizada en los mismos, los tripulantes de los buques que a continuación se indican:

a) Tripulantes de los buques que estén inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.
b) Tripulantes de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del I.R.P.F.

Rendimientos del trabajo en especie

Concepto

Constituyen rendimientos del trabajo en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda, siempre que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria.

■ ***Importante:*** *Cuando el pagador del rendimiento del trabajo entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, el rendimiento tendrá la consideración de dinerario, por lo que no le resultan aplicables las reglas especiales de las retribuciones en especie comentadas en este epígrafe.*

Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie

- La utilización de los bienes destinados a los **servicios sociales y culturales** del personal.
- La **entrega a los trabajadores en activo**, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa en la que prestan sus servicios o de otra del mismo grupo en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 500.000 pesetas anuales o 1.000.000 de pesetas en los cinco últimos años.

  En el caso de que la empresa en la que presta sus servicios el trabajador forme parte de un **grupo de sociedades** en el que concurran los requisitos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo grupo con las siguientes condiciones:

  - Cuando se entreguen acciones o participaciones de una sociedad del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo.
  - Cuando se entreguen acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de cualquier sociedad del grupo.

    En ambos casos, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad en la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración Pública titular de las acciones.

  Para que la entrega de las mencionadas acciones o participaciones no tenga la consideración de retribución en especie deberán cumplirse, además, los siguientes requisitos:

  a) Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

  b) Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.

  c) Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

     El incumplimiento de este plazo dará lugar a la obligación de presentar una declaración-liquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo

que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

- **Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal.** Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores financiados directamente por ellos, aunque su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas, siempre que además:
  - Tengan por finalidad la actualización, capacitación o reciclaje de su personal.
  - Los estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

    En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia que se exceptúan de gravamen se regirán por las reglas generales comentadas en el epígrafe anterior.
- **Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social**.

  No tienen la consideración de retribuciones en especie las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en **comedores de empresa**, incluidas las fórmulas indirectas de prestación de dicho servicio admitidas por la legislación laboral (como por ejemplo, la entrega de **vales comida** o documentos similares), siempre que se cumplan los requisitos que a continuación se detallan.

  Requisitos generales:

  a) Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

  b) Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en que el empleado o trabajador devengue cantidades exceptuadas de gravamen en concepto de dietas por manutención, con motivo de desplazamientos a municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

  Requisitos adicionales para los vales comida o documentos similares:

  Además de los requisitos anteriores, los vales comida o documentos similares deben cumplir los siguientes:

  a) Que su cuantía no supere la cantidad de 1.300 pesetas diarias. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. Esta cantidad opera también, con carácter general, en las fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedores de empresa.

  b) Los vales deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar su importe nominal y la empresa emisora.

  c) Serán intransmisibles, sin que, además, pueda obtenerse de la empresa ni de terceros el reembolso de su importe.

  d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

  e) La empresa que los entregue, deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento y de la fecha de entrega.
- **Gastos por seguros de enfermedad**. No tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge o descendientes.

b) Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 60.000 pesetas anuales. Cuando el seguro comprenda también al cónyuge o descendientes, dicho límite será de 200.000 pesetas anuales.

El exceso sobre las citadas cuantías constituirá retribución en especie del trabajo.

- **Seguros de accidente laboral o responsabilidad civil**. Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador no tienen la consideración de retribuciones en especie.
- **Préstamos concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992**. No tienen la consideración de retribuciones en especie, los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Valoración

Con carácter general, las retribuciones en especie deben valorarse por su **valor normal en el mercado**. No obstante, en la valoración de determinadas retribuciones del trabajo en especie deben aplicarse las normas especiales de valoración que más adelante se comentan.

Ingreso a cuenta

Al importe de la valoración de la retribución en especie del trabajo **se le adicionará el ingreso a cuenta que corresponda realizar al pagador de dichas retribuciones**, con independencia de que dicho ingreso a cuenta haya sido efectivamente realizado. La cuantía del ingreso a cuenta será la que resulte de aplicar el porcentaje de retención que corresponda sobre la valoración de la retribución en especie.

No obstante lo anterior, **no procederá adicionar el ingreso a cuenta** en los siguientes supuestos:

a) Cuando no exista obligación de efectuar ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo, como es el caso de las contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones y de Mutualidades de Previsión Social que reduzcan la base imponible.

b) Cuando el ingreso a cuenta haya sido repercutido al trabajador.

En definitiva, en las retribuciones en especie el rendimiento íntegro del trabajo se obtiene mediante la suma de la valoración de la retribución en especie más el importe del ingreso a cuenta no repercutido al trabajador.

Normas especiales de valoración

Utilización de vivienda

La valoración se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del **10 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda**.

En el caso de inmuebles cuyos **valores catastrales hayan sido revisados o modificados** y entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el porcentaje aplicable sobre el valor catastral será del **5 por 100**.

Si a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) la vivienda careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Este último valor será el mayor de los dos siguientes: valor de adquisición o valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. En estos casos, el porcentaje aplicable será del 5 por 100.

■ ***Importante:*** *La valoración resultante de la retribución en especie correspondiente a la utilización de vivienda no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.*

Ejemplo:

En el ejercicio 2000, don A.P.G., soltero, ha percibido como sueldo íntegro 4.300.000 pta., residiendo en una vivienda nueva, propiedad de la empresa, cuyo valor catastral, que no ha sido objeto de revisión, es de 8.000.000 pesetas.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, teniendo en cuenta que el tipo de retención aplicable a las retribuciones percibidas por el contribuyente es el 18,63 por 100?

Solución:

Sueldo íntegro	4.300.000
Retribución en especie **(*)**	510.109
Total Ingresos Integros	**4.810.109**

(*) Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda el ingreso a cuenta efectuado por la empresa:

- Valoración fiscal por utilización vivienda (10% x 8.000.000)	800.000	
- Límite máximo de valoración fiscal (10% x 4.300.000)	430.000	
- Valoración fiscal que prevalece		430.000
- Ingreso a cuenta (18,63% x 430.000)		80.109 (1)
- Importe íntegro (430.000 + 80.109)		510.109

(1) Dado que el ingreso a cuenta no ha sido repercutido al trabajador, debe sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Utilización o entrega de vehículos automóviles.

1º **En el supuesto de entrega**, ésta se valorará en el **coste de adquisición del vehículo para el empleador**, incluidos los gastos y tributos que graven la operación. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

2º **En el supuesto de uso**, el valor será el **20 por 100 anual del coste** a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará **sobre el valor de mercado**, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

En el caso de utilización mixta, para fines de la empresa y para fines particulares del empleado, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. En definitiva, en estos supuestos, el parámetro determinante de la valoración de la retribución en especie debe ser la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

3º **En el supuesto de uso y posterior entrega**, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. A estos efectos, la valoración del uso deberá estimarse en el 20 por 100 anual, con independencia de que la disponibilidad del automóvil para fines particulares haya sido total o parcial.

Ejemplo 1:

Don A.P.L. tiene cedido por su empresa un automóvil que utiliza para fines laborales y para usos particulares. Teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador en su empresa, el porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 30 por 100. El coste de adquisición para la empresa de dicho vehículo fue de 5.000.000 de pta.

Determinar el importe de las retribuciones en especie correspondiente a la utilización del automóvil en el ejercicio 2000, teniendo en cuenta que el tipo de retención aplicado por la empresa a las retribuciones de don A.P.L. es el 25,65 por 100.

Solución:

Utilización del automóvil para fines laborales: (30 por 100)

No constituye retribución en especie.

Disponibilidad del automóvil para fines particulares: Constituye retribución en especie, con independencia de que exista o no utilización efectiva del mismo para fines particulares.

(100 por 100) - (30 por 100) = 70 por 100

Valor retribución en especie:

Total anual: (20% s/5.000.000) = 1.000.000

Disponibilidad para fines particulares: (1.000.000 x 70%) 700.000

Ingreso a cuenta:

(25,65% s/700.000) 179.550

Total retribución en especie (700.000 + 179.550) **879.550**

Ejemplo 2:

Don A.A.P. tiene a su disposición para uso particular desde 1-1-1999 un vehículo propiedad de la empresa, que lo adquirió en dicha fecha por 3.800.000 pta.. El 1-1-2000, la empresa entrega gratuitamente el vehículo al trabajador.

Determinar el importe de la retribución en especie en los ejercicios 1999 y 2000, suponiendo que el tipo de retención aplicado al trabajador en dichos ejercicios es el 25,32 por 100.

Solución:

Ejercicio 1999:

Valoración de la utilización del vehículo: (20% x 3.800.000) 760.000

Ingreso a cuenta: (25,32% x 760.000) 192.432

Total retribución en especie: (760.000 + 192.432) **952.432**

Ejercicio 2000:

Valoración de la entrega del vehículo: (3.800.000 - 760.000) 3.040.000

Ingreso a cuenta: (25,32% x 3.040.000) 769.728

T**otal retribución en especie:** (3.040.000 + 769.728) **3.809.728**

Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, concertados con posterioridad al 1 de enero de 1992.

La valoración se realizará por la diferencia entre el importe de los intereses efectivamente pagados y el que resultaría de aplicar el interés legal del dinero vigente para 2000, que es del 4,25 por 100.

Prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.

La valoración se realizará por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

Primas, o cuotas, satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar.

Cuando dichas primas tengan la consideración de retribuciones de trabajo en especie, su valoración se realizará por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

Contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones y cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones.

La valoración coincidirá con el importe de las contribuciones o cantidades satisfechas que hayan sido imputadas al perceptor.

Gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculos de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.

La valoración de estas retribuciones en especie se hará por el coste que suponga para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación.

Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

Cuando los derechos consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente del capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

■ ***Importante:*** *Cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.*

Dicho precio será el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo en su caso los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie. Esta regla especial deberá utilizarse, entre otros, en el supuesto de préstamos concedidos a empleados por las entidades de crédito.

Rentas estimadas del trabajo y operaciones vinculadas

Rentas estimadas:

Las prestaciones de servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

Operaciones vinculadas:

En los supuestos en que la prestación del trabajo personal se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, **(1)** el contribuyente del I.R.P.F. deberá efectuar su valoración a precios de mercado cuando implique un aumento de sus ingresos. En este caso, la entidad también deberá proceder a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Determinación del importe de los rendimientos del trabajo que se somete a tributación

La determinación del importe de los rendimientos del trabajo que efectivamente se somete a tributación (rendimiento neto reducido) ha experimentado un importante cambio respecto de la anterior normativa. La secuencia de operaciones que deben realizarse para determinar dicho importe se representa mediante el siguiente esquema:

Fase 1ª		**Importe bruto devengado** (retribuciones dinerarias) y **suma de valoración fiscal + ingreso a cuenta** no repercutido al perceptor (retribuciones en especie)
	(-)	**Reducción especial** aplicable sobre rendimientos obtenidos de forma irregular en el tiempo y sobre prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas de previsión social
	(=)	**Rendimiento íntegro**
Fase 2ª	(-)	**Gastos deducibles**
Fase 3ª	(=)	**Rendimiento neto del trabajo**
Fase 4ª	(-)	**Reducción general**
Fase 5ª	(=)	**Rendimiento neto reducido**

(1) A estos efectos, las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre una sociedad y sus socios, consejeros o administradores; los socios o consejeros de otra sociedad que pertenezca al mismo grupo de sociedades, o los cónyuges, ascendientes o descendientes de cualquiera de los anteriores. En estos supuestos, la participación del socio deberá ser igual o superior al 5 por 100 o al 1 por 100 si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado.

Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo

Los rendimientos dinerarios del trabajo deben computarse por el **importe íntegro o bruto devengado**, es decir, sin descontar las cantidades que hayan sido deducidas por el pagador en concepto de gastos deducibles ni las retenciones a cuenta del impuesto practicadas sobre dichos rendimientos.

Los rendimientos del trabajo en especie deben computarse por la cantidad que resulte de **sumar al valor de la retribución recibida**, determinado conforme se ha indicado en el epígrafe anterior, **el ingreso a cuenta** que hubiera correspondido realizar al pagador de la misma, siempre que su importe no haya sido repercutido al trabajador.

Reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo

La Ley del impuesto establece una reducción especial de cuantía variable (del 30 por 100 al 75 por 100) que resulta aplicable sobre determinados rendimientos del trabajo.

Esta reducción, que sustituye al tratamiento que la anterior normativa otorgaba a los rendimientos irregulares, trata de paliar los efectos negativos que la progresividad de la escala del impuesto puede originar en aquellos rendimientos cuyo período de generación no se corresponde con el de su obtención, siempre que, además, esta última no se produzca de forma periódica o recurrente. En concreto, estos rendimientos son los siguientes:

- *Rendimientos cuyo período de generación sea superior a dos años, así como los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.*
- *Prestaciones en forma de renta o capital percibidas de planes de pensiones y mutualidades de previsión social constituidas a favor de personas con minusvalía.*
- *Prestaciones en forma de capital percibidas de los restantes sistemas de previsión social.*

Rendimientos con período de generación superior a dos años que no se obtengan de forma periódica o recurrente y rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

La Ley del Impuesto establece una reducción especial del **30 por 100** para los **rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años** y que no se obtengan de forma periódica o recurrente y para los rendimientos **calificados como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**.

Dentro del concepto de *rendimientos con un período de generación superior a dos años* y que no se obtienen de forma periódica o recurrente, se encuentran entre otros, los derivados de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión si, además, no se conceden anualmente.

Cuando estos rendimientos **se perciban de forma fraccionada**, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Se califican reglamentariamente como rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo, que excedan de los importes previstos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto. **(1)**

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

■ ***Importante:*** *Para cualquiera de estos dos tipos de rendimientos la cuantía sobre la que se aplica la reducción del 30 por 100 se encuentra limitada al importe resultante de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el I.R.P.F., que para el ejercicio 2000 se sitúa en 2.600.000 pesetas, por el número de años de generación del rendimiento. En el caso de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo se tomarán, a estos efectos, cinco años.*

Prestaciones en forma de renta o capital percibidas de Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidas a favor de personas con minusvalía

A las **prestaciones en forma de capital** percibidas por el minusválido les resulta aplicable una reducción especial del 50 por 100, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

A las **prestaciones en forma de renta** percibidas por el minusválido les resulta aplicable una reducción de hasta un importe máximo de dos veces el salario mínimo interprofesional (1.979.040 pesetas en 2000).

Las reducciones mencionadas sólo se aplicarán a las prestaciones percibidas por el propio minusválido, que correspondan a aportaciones realizadas a partir de 1 de enero de 1999.

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios en caso de fallecimiento del partícipe minusválido seguirán el régimen general que se comenta en el apartado siguiente.

(1) Véase, en la página 44 de este mismo Capítulo, las cantidades exoneradas de gravamen en este supuesto.

Prestaciones en forma de capital percibidas de los sistemas de previsión social

1. **Sistemas de previsión social distintos de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.**

   A las prestaciones en forma de capital derivadas de la Seguridad Social, incluidos los regímenes especiales de la Seguridad Social de los Funcionarios Públicos, de los Planes de Pensiones y de Mutualidades de Previsión Social, les resulta aplicable una **reducción del 40 por 100**, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación, salvo que se trate de prestaciones por invalidez, en cuyo caso, la reducción se aplica siempre con independencia del plazo de generación.

2. **Contratos de seguro que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas.**

   A las prestaciones en forma de capital derivadas de dichos contratos de seguros les podrá resultar aplicable una reducción especial que varía entre el 40 por 100 y el 75 por 100 en función de las siguientes variables:

   - Naturaleza de la prestación (jubilación o invalidez).
   - Período de tiempo transcurrido desde el pago de la prima hasta la fecha en que se perciba el capital
   - Imputación fiscal o no al trabajador de las contribuciones empresariales.

En el siguiente cuadro se recogen los diversos conceptos de rendimientos y los porcentajes de reducción aplicables en cada caso.

Cuadro-resumen sobre las reducciones aplicables a determinados rendimientos del trabajo

	Concepto	Reducción
I	**Rendimientos con período de generación superior a dos años** que no se obtengan de forma periódica o recurrente	30 por 100 **(1)**
	Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que se imputen en un único período impositivo	30 por 100 **(2)**
II	**Prestaciones percibidas en forma de capital de la Seguridad Social**, incluidos los Regímenes Especiales de la Seguridad Social de los Funcionarios Públicos, **de Planes de Pensiones y de Mutualidades de Previsión Social:**	
	• Prestaciones de invalidez no exentas **(3)** y **(4)** (sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación)	40 por 100
	• Restantes prestaciones **(4)** (siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación)	40 por 100
	• Prestaciones de Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de personas con minusvalía:	
	- Obtenidas en forma de renta	1.979.040 pta.**(5)** (máximo)
	- Obtenidas en forma de capital (siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación)	50 por 100

(Continúa)

(Continuación)

III Prestaciones percibidas en forma de capital, derivadas de contratos de **seguro colectivo que instrumenten compromisos empresariales por pensiones:**	
a) Contratos cuyas contribuciones empresariales fueron imputadas al trabajador: **(6)**	
● Prestaciones de jubilación: **(9)**	
- Rendimiento que corresponde a primas satisfechas con más de 2 años de antelación. **(7)** y **(8)**	40 por 100
- Rendimiento que corresponde a primas satisfechas con más de 5 años de antelación. **(7)** y **(8)**	65 por 100
- Rendimiento que corresponde a primas satisfechas con más de 8 años de antelación. **(7)** y **(8)**	75 por 100
● Prestaciones de invalidez: **(9)**	
- Absoluta y permanente para todo trabajo y gran invalidez	65 por 100
- Restantes prestaciones de invalidez	40 por 100
b) Contratos cuyas contribuciones empresariales no fueron imputadas al trabajador:	
● Prestaciones de jubilación:	
- Rendimiento que corresponde a primas satisfechas con más de 2 años de antelación. **(7)** y **(8)**	40 por 100
● Prestaciones de invalidez:	
- Prestación percibida (sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación).	40 por 100

Notas al cuadro:

(1) La cuantía del rendimiento sobre la que se aplica la reducción del 30 por 100 no puede superar el importe que resulte de multiplicar 2.600.000 pesetas por el número de años de generación del rendimiento.

(2) La cuantía del rendimiento sobre la que se aplica la reducción del 30 por 100 no puede superar el importe que resulte de multiplicar 2.600.000 pesetas por 5 años (número de años en que se entiende obtenido el rendimiento a efectos fiscales) .

(3) Están exentas las prestaciones reconocidas por la Seguridad Social como consecuencia de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, así como las prestaciones reconocidas por idénticas situaciones a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social (*véase página 10 del Manual).*

(4) Tratándose de prestaciones de Mutualidades de Previsión Social, la reducción se aplica sobre el importe que se considera rendimiento íntegro del trabajo, que consiste en la prestación íntegra percibida con carácter general, salvo aquellos supuestos en que el rendimiento del trabajo viene determinado por diferencia entre la prestación recibida y las aportaciones no reducidas de la base imponible del I.R.P.F. *(véase la página 38 del Manual).*

Para las aportaciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1999, en las que no pueda acreditarse la cuantía de las mismas que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración de la base imponible el porcentaje de reducción se aplicará sobre el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

(5) Dicha cantidad es el doble del salario mínimo interprofesional para el año 2000. (Véase, al respecto, la disposición adicional decimoséptima de la Ley del impuesto).

(6) El rendimiento sobre el que debe aplicarse el porcentaje de reducción es el resultado de minorar el importe total de la prestación en las contribuciones empresariales que fueron imputadas al contribuyente y que, como consecuencia de dicha imputación ya tributaron con anterioridad, y de las aportaciones efectuadas por el trabajador.

(7) En el supuesto de que hubieran existido primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente: en el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación y en el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

(8) A efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción, la entidad aseguradora está obligada a desglosar la parte de las cantidades percibidas que corresponda a cada una de las primas satisfechas.

(9) Al rendimiento total derivado de prestaciones que se perciban en forma de capital, le resultará aplicable una reducción del 75 por 100, cuando se trate de contratos concertados a partir del 31 de diciembre de 1994 y hayan transcurrido más de 12 años desde el pago de la primera prima, siempre que, además, las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes.

Ejemplo:

Don A.B.C. ha percibido el 10-03-2000, coincidiendo con la fecha de su jubilación, una prestación en forma de capital de 2.150.000 pesetas, derivada de un contrato de seguro colectivo que instrumentaba el compromiso por pensiones de la empresa en la que trabajaba.

El importe de cada una de las primas anuales satisfechas a dicho seguro por la empresa que fueron imputadas anualmente al trabajador asciende a 150.000 pesetas anuales, siendo las fechas de pago de dichas primas el 30 de diciembre de los años 1990 a 1999, ambos inclusive.

Determinar el rendimiento íntegro derivado de dicho contrato de seguro colectivo.

Solución:

La determinación del rendimiento íntegro correspondiente al citado seguro colectivo de vida se determina con arreglo al siguiente detalle:

Fecha pago	Importe primas	Rdto. total seguro (1)	Coeficiente de ponderación (2)	Rdto. bruto por prima (3)	Porcentaje reducción (4)	Rendimiento íntegro (5)
30/12/90	150.000		0,19595	127.368	75 %	31.842
30/12/91	150.000		0,17463	113.510	75 %	28.378
30/12/92	150.000		0,15330	99.645	65 %	34.876
30/12/93	150.000		0,13198	85.787	65 %	30.025
30/12/94	150.000		0,11066	71.929	65 %	25.175
30/12/95	150.000		0,08934	58.071	40 %	34.843
30/12/96	150.000		0,06802	44.213	40 %	26.528
30/12/97	150.000		0,04670	30.355	40 %	18.213
30/12/98	150.000		0,02537	16.490	0 %	16.490
30/12/99	150.000		0,00405	2.632	0 %	2.632
Total	**1.500.000**	**650.000**	**1,00000**	**650.000**		**249.002**

Notas al cuadro:

(1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16.2. a) 5ª de la Ley, tiene la consideración de rendimiento del trabajo la prestación percibida por jubilación, en la medida en que su cuantía exceda de las primas o contribuciones empresariales imputadas fiscalmente al trabajador (que ya tributaron como rendimientos del trabajo). En el presente ejemplo, dicha cantidad, denominada "rendimiento total seguro" es la diferencia entre 2.150.000 - 1.500.000 = 650.000 pesetas.

(2) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.4 del Reglamento del impuesto, al existir primas periódicas, a los efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido (650.000 pesetas) que co-

rresponde a cada prima, deberá multiplicarse dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que corresponda. Dicho coeficiente de ponderación es el resultado de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Prima x Nº de años transcurridos desde su pago hasta el cobro}}{\Sigma \text{ (cada prima x nº años transcurridos desde su pago hasta el cobro)}}$$

Para la prima satisfecha el 30/12/90, dicha fracción sería la siguiente:

150.000 x 9,19 / 7.040.246,407 = 0,19595

Para la prima satisfecha el 31/12/91, la fracción sería:

150.000 x 8,19 / 7.040.246,407 = 0,17463

Operando de forma análoga para el resto de primas satisfechas por la empresa, se obtienen los coeficientes de ponderación que figuran en su columna correspondiente.

(3) Una vez aplicado al rendimiento total del seguro el coeficiente de ponderación correspondiente a cada prima, se obtiene el rendimiento bruto correspondiente a cada una de ellas, cuyo resultado se recoge en la columna correspondiente.

(4) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.2 c) de la Ley del impuesto, el rendimiento correspondiente a cada prima debe reducirse en los siguientes términos:

- 40% para los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación.
- 65% para los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación.
- 75% para los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación.

(5) El rendimiento íntegro del seguro colectivo es el resultado de aplicar al rendimiento correspondiente a cada una de las primas su respectivo porcentaje de reducción.

Fase 2ª: Gastos deducibles

Una vez determinado el rendimiento íntegro del trabajo, debe procederse a la deducción de los gastos que la Ley califica como deducibles para determinar el rendimiento neto.

Tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles exclusivamente los siguientes:

1.- Las cotizaciones a la **Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias** de funcionarios.

2.- Las detracciones por **derechos pasivos**.

3.- Cotizaciones a los **colegios de huérfanos** o Instituciones similares.

4.- Las cuotas satisfechas a **sindicatos**.

5.- Cuotas satisfechas a **colegios profesionales**, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 50.000 pesetas anuales.

6.- Los **gastos de defensa jurídica** derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 50.000 pesetas anuales.

Fase 3ª: Rendimiento neto

El rendimiento neto del trabajo es el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos que tienen la consideración fiscal de deducibles.

Fase 4ª: Reducción general del rendimiento neto

Una vez determinado el rendimiento neto, su importe es objeto de una reducción general aplicable sobre todos los rendimientos netos del trabajo, con la particularidad de que **como resultado de su aplicación no podrá resultar un rendimiento neto reducido negativo**.

La cuantía de esta reducción se determina en función de las siguientes variables: **importe de los rendimientos netos del trabajo; importe de las restantes rentas, incluidas las exentas, y grado de discapacidad de los trabajadores activos**. De la combinación de dichas variables resultan las siguientes cuantías de reducción general:

- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 2.000.000 de pesetas o rentas netas distintas de las del trabajo, incluidas las exentas, superiores a 1.000.000 de pesetas: **375.000 pesetas anuales**.
- Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo no superiores a 2.000.000 de pesetas y que no obtengan rentas netas distintas de las del trabajo, incluidas las exentas, superiores a 1.000.000 de pesetas:
  a) Rendimiento neto del trabajo igual o inferior a 1.350.000 pesetas: **500.000 pesetas anuales**.
  b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo entre 1.350.001 y 2.000.000 de pesetas: **500.000 - 0,1923 x (rendimiento neto del trabajo - 1.350.001).**

Una vez determinada la cuantía de la reducción general, su importe se verá incrementado, cuando el rendimiento del trabajo se haya obtenido por **trabajadores activos discapacitados**, en los importes que a continuación se señalan:

- **75 por 100**, cuando la minusvalía sea igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **125 por 100**, cuando la minusvalía sea igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y el trabajador activo necesite ayuda de terceras personas para desplazarse a su centro de trabajo o para desempeñar el mismo, o tenga movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos. La necesidad de ayuda o la movilidad reducida debe acreditarse como se expone en el apartado siguiente.
- **175 por 100**, cuando la minusvalía sea igual o superior al 65 por 100. Desde el 01-01-2000 también se aplica esta reducción, aunque el discapacitado tenga una minusvalía inferior al 65 por 100, cuando la incapacidad esté declarada judicialmente.

■ ***Importante:*** *Los anteriores porcentajes de incremento de la reducción únicamente podrán ser aplicados cuando concurran simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las siguiente circunstancias:*

- Ser trabajador en activo.

- Tener el grado de discapacidad exigido y, en su caso, que para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

Si durante el período impositivo se modificase el grado de discapacidad o se accediese al mismo o se dejaran de cumplir las circunstancias citadas anteriormente, deberá tomarse el porcentaje de incremento mayor de los que hubiesen correspondido de acuerdo a las circunstancias de minusvalía concurrentes a lo largo del ejercicio.

El incremento de la reducción no puede ser utilizado por los pensionistas, salvo cuando el contribuyente se jubile durante el ejercicio.

El siguiente cuadro recoge las cuantías aplicables en concepto de reducción general.

Rendimientos netos del trabajo (RNT)	Reducción	Reducción incrementada
- Igual o inferior a 1.350.000 pta.	500.000 pta.	875.000 **(1)** 1.125.000 **(2)** 1.375.000 **(3)**
- Entre 1.350.001 y 2.000.000 de pta.	500.000 - 0,1923 x (RNT - 1.350.001)	175 por 100 **(1)** 225 por 100 **(2)** 275 por 100 **(3)**
- Superiores a 2.000.000 de pta. o rentas distintas de las del trabajo superiores a 1.000.000 de pta.	375.000 pta.	656.250 **(1)** 843.750 **(2)** 1.031.250 **(3)**

Notas al cuadro:

(1) Aplicable por los trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

(2) Aplicable por los trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

(3) Aplicable por los trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100.

Acreditación de la condición de minusválido.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas **(1)**. No obstante, se considerarán afectados por una minusvalía igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivo, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Aplicación de la reducción general en tributación conjunta

En tributación conjunta de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del trabajo y ninguno de ellos tenga derecho a un porcentaje incrementado de la reducción general, el importe de ésta se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo de todos los miembros de la unidad familiar, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de dichos rendimientos.

---

(1) El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 26 de enero de 2000), del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía.

En el supuesto de que los perceptores de rendimientos del trabajo de la misma unidad familiar tengan derecho a diferente porcentaje de incremento de la reducción general, deberán aplicarse las siguientes reglas:

1ª La reducción base se calculará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo.

2ª Se determinarán los porcentajes de incremento que corresponderían a cada contribuyente en base a sus circunstancias subjetivas de minusvalía, de acuerdo con lo comentado al respecto para trabajadores en activo discapacitados.

3ª Una vez definidos los porcentajes de incremento aplicables, el mayor de los resultantes se aplicará a la reducción general, determinada conforme a lo dispuesto en el primer punto anterior.

Ejemplo:

En la declaración conjunta de una unidad familiar, dos contribuyentes son perceptores de rendimientos del trabajo como trabajadores en activo. El primero tiene un grado de minusvalía del 35 por 100 y unos rendimientos netos de 1.300.000 pesetas, y el segundo tiene un grado de minusvalía del 65 por 100 y unos rendimientos netos de 200.000 pesetas.

Determinar el importe de la reducción general aplicable en dicha declaración conjunta.

Solución:

Regla 1ª: Cuantía conjunta de rendimientos netos del trabajo: 1.300.000 + 200.000 = 1500.000
Cuantía base de la reducción: 500.000 - 0,1923 x (1.500.000 - 1.350.001) = 471.155

Regla 2ª: Porcentaje del incremento que corresponde a cada contribuyente:
- Perceptor 1º: 75 por 100
- Perceptor 2º: 175 por 100

Regla 3ª: Aplicación del mayor porcentaje de incremento a la cuantía base de reducción:
471.155 x 275 por 100 = 1.295.676 pesetas.

Fase 5ª: Rendimiento neto reducido

El rendimiento neto reducido es el resultado de minorar el rendimiento neto en el importe de la reducción general que resulte aplicable.

Tanto en declaración conjunta, como en declaración individual, el rendimiento neto reducido del trabajo no puede ser negativo como consecuencia de la aplicación de la reducción general.

¿A quién corresponden los rendimientos del trabajo?

Los rendimientos del trabajo corresponden exclusivamente a la persona que, con su trabajo, haya generado el derecho a percibirlos.

No obstante, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social corresponderán íntegramente a la persona en cuyo favor estén reconocidos.

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Regla general

Los rendimientos del trabajo, tanto los ingresos como los gastos, se imputan al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

Reglas especiales

Rendimientos pendientes de resolución judicial.

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

Atrasos.

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles, deberán declararse cuando se perciban, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de declaraciones por el I.R.P.F.

Prestaciones de desempleo en su modalidad de pago único.

Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora que se perciban en la modalidad de pago único, en la medida en que no resulte exenta, **(1)** podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación.

Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor.

En el caso de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

(1) Véase, dentro del Capítulo I, el apartado "Rentas que no tienen que declararse", página 12.

Caso práctico

Don L.M.H., fue despedido el 31 de marzo de 2000, tras catorce años y tres meses en la empresa en la que trabajaba. Dicho despido fue calificado de improcedente.

Los datos facilitados por la empresa son los siguientes:

Retribuciones ordinarias (ingresos íntegros dinerarios)	875.000
Indemnización por despido	6.500.000
Descuentos: Cotizaciones a la Seguridad Social	57.750

Don L.M.H. tiene derecho a dos años de prestación de desempleo a partir del día 1 de abril de 2000; sin embargo, con objeto de integrarse en una cooperativa de trabajo asociado, decide acogerse a la modalidad de pago único para el cobro de dicha prestación, ascendiendo la cantidad percibida a 2.150.000 pesetas.

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo, teniendo en cuenta que en las retribuciones ordinarias está incluida la parte proporcional de pagas extraordinarias devengadas hasta la fecha del despido y que la imputación de la prestación de desempleo se realiza en función del período en que tuvo derecho a la misma.

Solución:

a) Tratamiento de la indemnización recibida por despido.

Al tratarse de un despido improcedente, la indemnización recibida estará exenta, de acuerdo con la normativa laboral, en el importe que no exceda del equivalente a 45 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, y con un máximo de 42 mensualidades. De haberse percibido una cuantía superior, el exceso está plenamente sujeto al impuesto.

- *Determinación del importe exento*

  Años trabajados en la empresa : 14 + 3/12 = 14,25 años

  Salario mensual: 875.000 pta./3 meses = 291.666,66 pta./mes

  Salario diario: 291.666,66/30 días = 9.722,22 pta./día

  - Indemnización exenta: 45 días x 9.722,22 pta./día x 14,25 años = 6.234.375 pta.
  - Límite máximo: 42 mensualidades x 291.666,66 pta./mes = 12.250.000 pta.

  Por lo tanto, la indemnización exenta asciende a 6.234.375 pta.

- Importe de la indemnización no exento

  El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento (6.500.000 - 6.234.375 = 265.625 pesetas) está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo. No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 30 por 100 por haberse generado en un período de tiempo superior a 2 años.

b) Prestación de desempleo en su modalidad de pago único.

Cantidad no exenta: (2.150.000 - 1.000.000) = 1.150.000

Imputación al ejercicio 2000: (1.150.000 x 9/24) = 431.250

c) Declaración de los rendimientos obtenidos.

Rendimientos íntegros: (875.000 + 265.625 + 431.250)	1.571.875
Reducción especial: (30% s/265.625)	79.687
Gastos deducibles: (Seguridad Social).....	57.750
Rendimiento neto: (1.571.875 - 79.687 - 57.750)	1.434.438
Reducción general **(1)**	483.763
Rendimiento neto reducido (1.434.438 - 483.763).....	950.675

(1) Al estar comprendidos los rendimientos netos entre 1.350.001 y 2.000.000 de pesetas y no obtener rentas distintas de las de trabajo, incluidas las exentas, superiores a 1.000.000 de pesetas, la determinación del importe de la reducción general se realiza de la siguiente forma:

500.000 - 0,1923 x (1.434.438 - 1.350.001) = 483.763

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN (PÁGINA 2 DEL MODELO D-100)

A Rendimientos del trabajo

Retribuciones dinerarias (incluidas las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas). Ingresos íntegros 01 1.571.875

	Valoración (a)	Ingresos a cuenta (b)	Ingr. a cuenta repercutidos (c)	Ingresos íntegros (a + b - c)
Retribuciones en especie ..... (excepto contribuciones empresariales a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social)				02

Contribuciones empresariales a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social: Importes que se imputan al contribuyente 03

Reducciones especiales (art. 17.2 Ley 40/1998). Importe *(véase la Guía)* 04 79.687

Gastos deducibles:

Cotizaciones a la Seguridad Social o a Mutualidades Generales de Funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a Colegios de Huérfanos o entidades similares	(d) 57.750	
Cuotas satisfechas a sindicatos	(e)	
Cuotas satisfechas a colegios profesionales (si la colegiación es obligatoria y con un máximo de 50.000 pta. anuales)	(f)	Total gastos deducibles
Gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios con el empleador (máximo: 50.000 pta. anuales)	(g)	05 57.750

Rendimiento neto (01 + 02 + 03 - 04 - 05) 200 1.434.438

Reducción de carácter general (art. 18 Ley 40/1998). (Como máximo, el importe de la casilla 200. *Véase la Guía)* 06 483.763

Rendimiento neto reducido (200 - 06) 07 950.675

Capítulo III. Rendimientos del capital inmobiliario

Sumario

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario

Ingresos íntegros

Gastos deducibles

Gastos no deducibles

Rendimiento neto

Supuesto especial: rendimiento neto en caso de parentesco

Rendimiento neto reducido

¿A quién corresponden los rendimientos del capital inmobiliario?

Caso práctico

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario

Dentro del concepto único de rendimientos del capital, que se definen en el artículo 19 de la Ley del Impuesto como "*la totalidad de las utilidades o contraprestaciones cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo*", se distinguen como especies de dicho concepto los derivados de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos y los derivados de los restantes bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente.

Los primeros constituyen los rendimientos del capital inmobiliario, a cuyo tratamiento se dedica el presente Capítulo, y los segundos integran los rendimientos del capital mobiliario, cuyo comentario se realiza en el Capítulo siguiente.

■ ***Importante:*** *A partir de la entrada en vigor de la actual Ley del I.R.P.F. únicamente se consideran rendimientos del capital inmobiliario los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos. La titularidad, plena o compartida, del derecho de propiedad o de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles que no estén arrendados ni subarrendados ya no se considera como generadora de rendimientos del capital inmobiliario, sino como productora de rentas presuntas, cuya cuantificación se realiza mediante el régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias. Se exceptúan de lo anterior la vivienda habitual, los solares no edificados y las fincas rústicas, cuya titularidad tampoco da lugar a rentas presuntas.* ***(1)***

En relación con el concepto fiscal de rendimientos del capital inmobiliario cabe efectuar, además, las siguientes precisiones:

1ª) Los rendimientos derivados del **arrendamiento de bienes inmuebles** tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que el **arrendamiento se realice como actividad económica**. A estos efectos, se entiende que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurran simultáneamente las siguientes circunstancias:

a) Que se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a la gestión de los inmuebles arrendados.

b) Que exista, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para el desempeño de dicha gestión.

En este caso, las cantidades obtenidas no tienen la consideración de rendimientos de capital inmobiliario sino de actividades económicas, dentro de cuyo apartado específico deberán ser declarados.

2ª) En el supuesto de subarriendos, **las cantidades percibidas por el subarrendador se consideran rendimientos del capital mobiliario**, en cuyo apartado deben declararse.

3ª) **Las cantidades percibidas por arrendamientos de negocios o minas tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario**. Sin embargo, si el arrendamiento únicamente es de un local de negocio, los rendimientos obtenidos deben calificarse del capital inmobiliario y declararse en este apartado. **(2)**

---

(1) Véase dentro del Capítulo IX el epígrafe relativo a "Imputación de rentas inmobiliarias".

(2) La distinción entre arrendamiento de un local de negocio y el arrendamiento de negocio se comenta en el epígrafe "Otros rendimientos del capital mobiliario" del Capítulo IV (página 99).

4ª) Cuando un inmueble sea objeto en el mismo período impositivo de utilizaciones sucesivas o simultáneas diferentes, es decir, **arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto**, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado tiene la consideración de renta imputada por la titularidad del inmueble, siempre que éste no se convierta en la vivienda habitual del contribuyente.

El importe de los rendimientos y de la renta imputada se determinarán en proporción al número de días que se hayan encontrado arrendados o sin arrendar, respectivamente, los inmuebles dentro del ejercicio.

■ ***Recuerde:*** *Los inmuebles urbanos a disposición de sus propietarios o usufructuarios, que no estén arrendados ni subarrendados, no generan rendimientos de capital inmobiliario al aplicárseles a los mismos, con excepción de la vivienda habitual, solares no edificados e inmuebles rústicos, el régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias.*

Ingresos íntegros

Constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario el importe que por todos los conceptos se reciba o corresponda recibir del adquirente o cesionario de los derechos o facultades de uso o disfrute constituidos sobre bienes inmuebles, así como del arrendatario o subarrendatario de tales bienes, incluido, en su caso, el que corresponda a todos los restantes bienes cedidos con el inmueble, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En los supuestos de subarriendo o traspaso, el propietario o usufructuario del inmueble deberá computar, en su caso, como ingresos íntegros del capital inmobiliario las cantidades percibidas en concepto de participación en el precio de tales operaciones.

Rentas estimadas del capital inmobiliario:

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital inmobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

No obstante lo anterior, tratándose de arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso sobre los mismos realizados a familiares, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble. Esta regla especial de valoración se comenta en el apartado "Rendimiento neto" de este mismo Capítulo.

Gastos deducibles

De los ingresos íntegros correspondientes a cada uno de los inmuebles arrendados, sean rústicos o urbanos, podrán deducirse los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos (amortización).

Tratándose de arrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los gastos se computarán excluido el I.V.A.

En particular, se consideran incluidos entre dichos gastos los siguientes:

1. **Los intereses, y demás gastos de financiación**, de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble o del derecho real de disfrute y, en su caso, de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que, efectivamente, sean a cargo del propietario o titular del derecho real.

   ■ ***Importante:*** *La cuantía deducible por intereses y demás gastos de financiación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los ingresos íntegros obtenidos por su cesión.*

2. **Tributos y recargos no estatales**, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, como, por ejemplo, el I.B.I. , las tasas por limpieza, recogida de basuras, alumbrado, etc., siempre que:
   - Incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos.
   - No tengan carácter sancionador.

3. **Conservación y reparación.**

   Son deducibles los gastos de conservación y reparación de los bienes productores de los rendimientos. A estos efectos, tienen esta consideración:

   a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

   b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

   No son deducibles por este concepto las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones.

4. **Amortización del inmueble y, en su caso, de los demás bienes cedidos con el mismo**, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

   Se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad anteriormente señalado cuando no excedan de los porcentajes que a continuación se señalan:

   - Bienes inmuebles:

     El resultado de aplicar el porcentaje del **2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho**, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaría, registro, IVA, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gastos de agencia, etc.) sin incluir en el cómputo el valor del suelo.

     Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año reflejados en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.).

   - Bienes muebles cedidos conjuntamente con el inmueble, siempre que sean susceptibles de utilización por un período de tiempo superior a un año.

     Se entenderá que la amortización anual deducible por cada uno de los bienes cedidos cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del resultado de aplicar a sus respectivos costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización que le corresponda de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998. **(1)**

(1) La tabla simplificada de amortizaciones se reproduce en la página 143 del presente Manual.

Dentro de esta tabla se recoge, entre otros, el siguiente coeficiente máximo de amortización:

- Instalaciones, mobiliario y enseres: 10 por 100.

- Derechos reales de uso y disfrute sobre estos bienes, siempre que su adquisición haya supuesto un coste para el contribuyente. En estos casos es preciso distinguir los siguientes supuestos:

  a) **Si el derecho tiene plazo de duración determinado**, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho del derecho entre el número de años de duración del mismo.

  b) **Si el derecho fuese vitalicio**, la amortización computable será el resultado de aplicar el coeficiente del 2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

  En ambos casos, el importe de las amortizaciones no podrá superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados de cada derecho.

5. Otros gastos fiscalmente deducibles.

Además de los conceptos específicamente enumerados anteriormente, tienen, en general, la consideración de fiscalmente deducibles los demás gastos necesarios para la obtención de los correspondientes ingresos. A título de ejemplo, cabe enumerar los siguientes:

- Primas de contratos de seguro y gastos de administración, vigilancia, portería y otros servicios personales.

  Se incluyen los seguros de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales y otros de naturaleza análoga, siempre que tengan por objeto los bienes o derechos productores de los rendimientos.

  Además de los gastos de administración y portería, son deducibles los satisfechos como consecuencia de la prestación de otros servicios personales: vigilancia, cuidado de jardines, etc.

- Los ocasionados por la formalización del contrato de arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución del derecho y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

- Los saldos de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entiende suficientemente justificada tal circunstancia:

  - Cuando el deudor se halle en situación de suspensión de pagos, quiebra u otras análogas.

  - Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiese transcurrido más de seis meses y no se hubiese producido una renovación de crédito.

  Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción como gasto, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

- Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

■ ***Importante:*** *En el supuesto de que el inmueble no hubiera estado arrendado durante todo el año, la amortización deducible, los intereses y demás gastos de financiación, los gastos en primas de seguros, etc. serán los que correspondan al número de días del año en que el inmueble ha estado arrendado.*

6. Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de renta del contrato, **se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación**, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble. Así pues, en estas situaciones, podrá computarse por dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados anteriormente comentadas, y otra vez, en concepto de compensación.

Gastos no deducibles

No serán deducibles como gasto, entre otros:

- Los pagos efectuados por razón de siniestros ocurridos en los bienes inmuebles que den lugar a disminuciones en el valor del patrimonio del contribuyente.
- El importe de las mejoras efectuadas en los bienes inmuebles, sin perjuicio de la recuperación de su coste por vía de las amortizaciones.

Rendimiento neto

En términos generales, el rendimiento neto está constituido por la diferencia, positiva o negativa, entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles.

Supuesto especial: rendimiento neto en caso de parentesco

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, **el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral que corresponda al inmueble en cada período impositivo.**

No obstante, el rendimiento neto mínimo será el **1,1 por 100 del valor catastral si se trata de inmuebles urbanos cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados**, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, **y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994.**

Se aplicará, asimismo, el porcentaje del **1,1 por 100** en el supuesto de que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), **el inmueble carezca de valor catastral o dicho valor no haya sido notificado a su titular**, si bien dicho porcentaje se aplicará sobre el 50 por 100 del valor por el que los mismos deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, sobre el mayor valor de los dos siguientes:

a) Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

b) Valor, contraprestación o precio de adquisición.

En este supuesto, la cantidad a consignar como rendimiento neto en el impreso de declaración será, en consecuencia, la mayor de las dos siguientes:

a) El resultado de aplicar el porcentaje del 2 por 100 del valor catastral o, en su caso, del 1,1 por 100, sin computar cantidad alguna de gastos deducibles.

b) La diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles derivados de la ejecución del contrato.

Rendimiento neto reducido

Una vez determinado el rendimiento neto por diferencia entre ingresos íntegros y gastos deducibles, incluida, en su caso, la compensación fiscal para titulares de contratos de arrendamientos anteriores a 9 de mayo de 1985, podrá aplicarse una reducción del 30 por 100 en los siguientes supuestos:

a) Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años.

En el caso de que estos rendimientos se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100, cuando el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

b) Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Tienen esta consideración exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

  En los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, debe precisarse que la cantidad que reciba el titular del inmueble, es decir, el propietario o el titular de un derecho de disfrute sobre el mismo, tiene la consideración de rendimiento del capital inmobiliario obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sin embargo, la cantidad que percibe el arrendatario por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento no constituya rendimiento del capital inmobiliario sino ganancia patrimonial

- Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.
- Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

¿A quién corresponden los rendimientos del capital inmobiliario?

Los rendimientos del capital inmobiliario corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

En el supuesto de derechos reales de disfrute, el rendimiento íntegro debe imputarse al titular del mismo. Así pues, si existe un usufructo, el rendimiento íntegro debe declararlo el usufructuario y no el nudo propietario.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, los rendimientos correspondientes al bien inmueble o derecho de que se trate, se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como rendimiento la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento total producido por el inmueble o derecho el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

■ ***Matrimonios:*** *En caso de matrimonio, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Caso práctico

El matrimonio compuesto por don R.J.R. y doña M.A.T. es titular de tres viviendas, una de las cuales constituye su residencia habitual, estando las otras dos arrendadas durante todo el año 2000. Los datos relativos a estas últimas viviendas son los siguientes:

• *Vivienda arrendada en Sevilla por 150.000 pesetas mensuales.*

Dicha vivienda fue adquirida en 1995 por 15.000.000 de pesetas más 1.200.000 pesetas de gastos. Para su adquisición solicitaron un préstamo hipotecario del Banco "Z" por el que han pagado a lo largo de 2000 la cantidad de 300.000 pesetas en concepto de intereses y 370.000 pesetas de amortización de capital.

El valor catastral de dicha vivienda en el año 2000 es de 7.500.000 pesetas, correspondiendo el 40 por 100 de dicho valor al suelo.

El coste de adquisición de mobiliario instalado en la vivienda asciende, según factura de 1995, a 1.160.000 pesetas. Los gastos satisfechos en 2000 por dicha vivienda son los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) ..... 36.250 pta.
- Comunidad ..... 142.000 pta.
- Revoco fachada ..... 35.000 pta.

• *Vivienda arrendada a un hermano de doña M.A.T. por 50.000 pesetas al mes.*

Su valor catastral es de 2.300.000 pesetas y el de adquisición, 7.500.000 pesetas, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición, correspondiendo el 35 por 100 al valor del suelo. Dicho valor catastral no está revisado.

Los gastos de esta vivienda a lo largo de 2000 han sido:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.) ..... 15.200 pta.
- Intereses préstamo: ..... 700.000 pta.
- Amortización capital: ..... 200.000 pta.
- Comunidad ..... 120.000 pta.
- Instalación de aire acondicionado (1-7-00) ..... 250.000 pta.

Determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario correspondiente a dichas viviendas en el ejercicio 2000.

Solución:

- *Vivienda arrendada en Sevilla.*

Ingresos (150.000 x 12)		1.800.000
Gastos:		
- Intereses	300.000	
- Recibo IBI	36.250	
- Comunidad	142.000	
- Revoco fachada	35.000	
- Amortización:		
* Vivienda [2% x (60% s/16.200.000)]	194.400	
* Muebles (10% s/1.160.000)	116.000	
Total gastos		823.650
Rendimiento neto (1.800.000 - 823.650)		976.350

- *Vivienda arrendada a familiar.*

Deberá computarse el mayor valor de:

a) La diferencia entre ingresos y gastos deducibles.

Ingresos (50.000 x 12)		600.000
Gastos:		
- I.B.I.	15.200	
- Intereses (límite)	600.000	
- Comunidad	120.000	
- Amortización:		
* Vivienda 2% x (65% x 7.500.000)	97.500	
* Aire acondicionado 6/12 x (10% s/250.000)	12.500	
Total gastos		845.200
Diferencia (600.000 - 845.200)		- 245.200

b) El 2 por 100 del valor catastral.

(2% x 2.300.000)	46.000
Rendimiento neto:	
Se declarará el mayor de los dos calculados anteriormente en las letras a) o b):	46.000

En resumen, el rendimiento neto total del capital inmobiliario correspondiente a las viviendas arrendadas será el siguiente:

Rendimiento neto correspondiente a la vivienda 1ª	976.350
Rendimiento neto correspondiente a la vivienda 2ª	46.000
Rendimiento neto total	1.022.350

Nota: *Al tratarse de bienes comunes a ambos cónyuges, el rendimiento neto total, así como cada uno de sus componentes corresponden por mitad a cada uno de los cónyuges. Por su parte, tanto en el presente ejercicio como en el anterior por la vivienda habitual no se computa rendimiento alguno.*

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Página 2 del modelo D-100)

D Rendimientos del capital inmobiliario

Ingresos íntegros

Arrendamiento y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre inmuebles	a	1.846.000	
Participación del propietario o usufructuario en el precio del subarriendo o traspaso	b		Total ingresos íntegros 14 1.846.000 (1)

Gastos deducibles

Intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes o derechos y demás gastos de financiación (con un máximo para cada bien o derecho igual a los ingresos íntegros obtenidos por su cesión)	c	300.000	
Amortización de los inmuebles y demás bienes cedidos conjuntamente con los mismos	d	310.400	
Compensación fiscal para contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985	e		
Otros gastos fiscalmente deducibles	f	213.250	Total gastos deducibles 15 823.650 (1)

Rendimiento neto (14 - 15). *En caso de arrendamientos o cesiones de inmuebles a familiares hasta el tercer grado, véase la Guía* 204 1.022.350

Reducciones (art. 21.2 de la Ley 40/1998). Importe *(véase la Guía)* 16

Rendimiento neto reducido (204 - 16) 17 1.022.350

(1) Al prevalecer como rendimiento neto correspondiente a la vivienda arrendada al familiar el resultado de aplicar el porcentaje del 2 por 100 al valor catastral de dicha vivienda, su importe (46.000 pesetas) se ha consignado en el impreso de la declaración junto con los ingresos íntegros correspondientes a la otra vivienda arrendada (1.800.000 + 46.000 = 1.846.000). Como gastos deducibles, se han consignado exclusivamente los correspondientes a esta última vivienda.

Capítulo IV: Rendimientos del capital mobiliario

Sumario

Concepto, clases y esquema de integración

Esquema de integración de los rendimientos del capital mobiliario en la base imponible general del I.R.P.F.

Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Determinación del rendimiento íntegro

Gastos deducibles

Reducción del rendimiento neto: 30 por 100

Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

Determinación del rendimiento íntegro

Gastos deducibles

Reducción del rendimiento neto: 30 por 100

Deuda pública adquirida antes del 31 de diciembre de 1996

Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez

Determinación del rendimiento íntegro y neto.

Reducción de percepciones recibidas en forma de capital derivadas de contratos de seguro de vida que no sean generadores de rendimientos del trabajo

Reducción de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro que no sean generadores de rendimientos del trabajo

Otros rendimientos del capital mobiliario

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

¿A quién corresponden los rendimientos del capital mobiliario?

Caso práctico

Concepto, clases y esquema de integración

Tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario y, en general, de bienes o derechos no clasificados como inmobiliarios, de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Los rendimientos correspondientes a los elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades económicas realizadas por el contribuyente se comprenderán entre los procedentes de las indicadas actividades.

■ ***Importante:*** *En ningún caso tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros*

Atendiendo a los elementos patrimoniales de los cuales procedan, los rendimientos del capital mobiliario se clasifican, a efectos del Impuesto sobre la Renta, en los cuatro grupos siguientes:

1º. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

2º. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3º. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo. **(1)**

4º. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Rentas estimadas del capital mobiliario

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de las rentas estimadas se efectuará por el valor normal de mercado, entendiéndose por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario de otro valor inferior.

Si se trata de préstamos y operaciones de captación de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, 4,25 por 100 hasta el día 31 de diciembre de 2000.

El cuadro de la página siguiente recoge la clasificación de los rendimientos del capital mobiliario.

(1) Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social o de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en su normativa de desarrollo, contenida fundamentalmente en el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, (B.O.E. del 2 de noviembre), modificado por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, (B.O.E. del 26), y por el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, (B.O.E. del 27). Véanse, dentro del Capítulo II, las páginas 37 a 39.

Procedencia	Clase de rendimientos	Ejemplos
Títulos de renta variable. (Acciones y otras participaciones en los fondos propios de cualquier tipo de entidad).	Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades.	- Dividendos y primas de asistencia a juntas. - Participaciones en beneficios. - Constitución o cesión de derechos o facultades de uso sobre acciones y participaciones. - Cualquier utilidad derivada de la condición de socio o partícipe.
Capitales propios cedidos a terceros. Títulos de renta fija (activos financieros).	Rendimientos pactados o estimados por la cesión a terceros de capitales propios.	- Intereses de cuentas o depósitos. - Intereses y otros rendimientos de títulos de renta fija (obligaciones, bonos). - Intereses de préstamos concedidos. - Estimación de rendimientos por la cesión a terceros de capitales propios.
	Rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros.	- Transmisión, amortización, canje o reembolso de activos financieros, tales como: Títulos de Deuda Pública (Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones del Estado, etc.). Otros activos financieros. - Cesión temporal de activos financieros y cesiones de créditos.
Contratos de seguro de vida o invalidez y operaciones de capitalización, en los términos del art. 23.3 de la Ley.	Rendimientos de contratos de seguros de vida o invalidez y de operaciones de capitalización.	- Prestaciones de supervivencia. - Prestaciones de jubilación. - Prestaciones de invalidez.
Otros elementos patrimoniales (bienes o derechos).	Otros rendimientos del capital mobiliario.	- Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas. - Rentas temporales o vitalicias. - Subarrendamiento de bienes o derechos. - Propiedad industrial (no afecta a una actividad económica). - Asistencia técnica (realizada al margen de una actividad económica). - Propiedad intelectual (si el perceptor es persona distinta del autor). - Cesión de derechos de imagen.

No se consideran rendimientos del capital mobiliario, entre otros, los siguientes:

- Los procedentes de la entrega de acciones liberadas.
- La imputación de bases imponibles realizadas por sociedades en régimen de transparencia fiscal.
- Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por sociedades en régimen de transparencia fiscal que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.
- La contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o el fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad económica habitual.

Esquema de integración de los rendimientos del capital mobiliario en la base imponible general del I.R.P.F.

1º. Dividendos y asimilados.

Rendimiento íntegro:
Importe íntegro x porcentaje de integración en la base imponible. (140%; 125%; 100%).

Gastos deducibles:
Gastos de administración y depósito de las acciones o participaciones.

Rendimiento neto:
Ingresos íntegros menos gastos deducibles.

Reducción rendimiento neto (30%):
* Constitución o cesión de derechos de uso o disfrute vitalicios sobre acciones o participaciones.

Rendimiento neto reducido:
Rendimiento neto menos reducción aplicable.

2º. Intereses (I) y operaciones con activos financieros (OAF).

Rendimiento íntegro:
* (I) = Importe íntegro devengado.
* (OAF) = Valor de enajenación o reembolso menos valor de adquisición o suscripción, incluidos gastos accesorios.

Gastos deducibles:
Administración y depósito de valores negociables (sólo en OAF).

Rendimiento neto:
Ingresos íntegros menos gastos deducibles.

Reducción rendimiento neto (30%):
* Rendimientos con período de generación superior a dos años.

Rendimiento neto reducido:
Rendimiento neto menos reducción aplicable.

3º. Operaciones de capitalización y contratos de seguro de vida o invalidez.

Rendimiento íntegro:
* Prestaciones percibidas en forma de capital: capital percibido menos primas satisfechas.
* Prestaciones percibidas en forma de renta: (anualidad x porcentaje) ± (rentabilidad acumulada, rentas diferidas).
* Determinados contratos de seguro de vida denominados "unit linked" que no cumplan requisitos art. 24.3 Ley I.R.P.F.: diferencia de valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo.

Rendimiento neto:
Rendimiento íntegro: no se contemplan gastos deducibles.

Reducción rendimiento neto (variable del 30% al 75%):
* Sólo percepciones en forma de capital consistentes en un pago único.

Rendimiento neto reducido:
Rendimiento neto menos reducción aplicable.

4º. Otros rendimientos.

Rendimiento íntegro:
Cantidades íntegras percibidas, salvo rentas vitalicias o temporales: (anualidad x porcentaje).

Gastos deducibles:
* Los necesarios para la obtención del rendimiento (sólo prestación asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos).

Rendimiento neto:
Ingresos íntegros menos gastos deducibles.

Reducción rendimiento neto (30%):
* Rendimientos con período de generación superior a dos años.
* Rendimientos calificados reglamentariamente como notoriamente irregulares.

Rendimiento neto reducido:
Rendimiento neto menos reducción aplicable.

Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes rendimientos:

1º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

2º Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones total o parcialmente liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

3º Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

4º Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

Determinación del rendimiento íntegro

La integración en la base imponible de los citados rendimientos íntegros se realiza de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª Dividendos y participaciones en fondos propios de entidades residentes en territorio español.

Los rendimientos señalados en la relación anterior con los números 1º y 2º, es decir, los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios, así como los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que faculten para participar en beneficios, ventas, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal, que procedan de sociedades, asociaciones o entidades residentes en territorio español, se integran en la base imponible por la cantidad que resulte de multiplicar el importe íntegro percibido por los porcentajes del 140 por 100, 125 por 100 ó 100 por 100 que se indican en el cuadro de la página siguiente, según el tipo de entidad de la cual procedan.

Como contrapartida de esta operación, se podrá deducir de la cuota la cantidad que resulte de multiplicar el importe íntegro percibido de los dividendos y participaciones en beneficios de dichas entidades residentes, por los porcentajes que, asimismo, se recogen en el cuadro siguiente.

Los rendimientos señalados en la relación anterior con los números 3º y 4º se computarán por el 100 por 100 de su importe íntegro sin que den derecho a deducción en la cuota.

■ ***Importante:*** *Para evitar la práctica denominada "lavado del dividendo", se ha establecido una norma cautelar según la cual, cuando las acciones o participaciones se hubieran adquirido dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que se produjo el pago del dividendo y con posterioridad a dicha fecha, dentro del mismo plazo, se hubiera producido una transmisión de valores homogéneos, dichos dividendos se computarán por el 100 por 100 de su importe íntegro, sin que den derecho en tales supuestos a deducción en la cuota. El mismo tratamiento deberán aplicar los socios de las sociedades transparentes cuando las operaciones mencionadas se realicen por éstas. En el caso de valores o participa-*

ciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo anteriormente citado será de un año. ***(1)***

Integración en la base imponible de los dividendos y participaciones de entidades residentes en territorio español

Tipos de entidades de las que proceden los dividendos	Porcentaje de integración en la base imponible	Porcentaje de deducción en la cuota
1. Con carácter general	140 por 100	40 por 100
2. Entidades que tributan al 25 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 26.2 de la Ley 43/1995) **(1)**	125 por 100	25 por 100
3. Retornos de Cooperativas protegidas. Ley 20/1990, de 20 de diciembre	100 por 100	10 por 100
Retornos de Cooperativas especialmente protegidas con bonificación del 50 por 100 de su cuota íntegra. (Ley 20/1990, de 20 de diciembre)	100 por 100	5 por 100
4. Rendimientos de Instituciones de Inversión Colectiva que tributaron en el Impuesto sobre Sociedades a tipos reducidos del 1 por 100 ó del 7 por 100. Artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	100 por 100	0 por 100
5. Supuestos de aplicación de la cláusula "antilavado de dividendos"	100 por 100	0 por 100
6. Distribución de la prima de emisión y rendimientos derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad, así como cualquier otra utilidad distinta de los dividendos y asimilados que proceda de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.	100 por 100	0 por 100
7. Rendimientos bonificados en el Impuesto sobre Sociedades conforme al artículo 2 de la Ley 22/1993 de 29 de diciembre, y demás supuestos previstos en el apartado 3 de la disposición final sexta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre **(2)**	100 por 100	0 por 100
8. Rendimientos que correspondan a beneficios que hayan tributado a los tipos previstos en el artículo 26.8 de la Ley 43/1995. **(3)**	100 por 100	0 por 100

(1) Cuando resulte aplicable dicha norma cautelar, las pérdidas patrimoniales obtenidas en la transmisión de las acciones o participaciones podrán imputarse al ejercicio en que las mismas se produzcan. Véase, a este respecto, la página 267 del Capítulo X.

Notas al cuadro:

(1) Las entidades que tributan al 25 por 100 en el Impuesto sobre Sociedades son las siguientes:

Las Mutuas de Seguros Generales, las Entidades de Previsión Social y las Mutuas de Accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.

Las Sociedades de Garantía Recíproca y las Sociedades de reafianzamiento reguladas en la Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre el Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca, inscritas en el registro especial del Banco de España.

Las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general.

Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales, los sindicatos de trabajadores y los partidos políticos.

Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre Reconversión y Reindustrialización.

Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común.

(2) Se refiere a las sociedades con bonificación en el Impuesto sobre Sociedades conforme al artículo 19 de la Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, de Navarra, o a la disposición adicional quinta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, así como a las entidades a las que resulte aplicable la exención prevista en las normas forales 5/1993, de 24 de junio, de Vizcaya; 11/1993, de 26 de junio, de Guipúzcoa y 18/1993, de 5 de julio, de Álava.

(3) Se refiere a las entidades de la Zona Especial Canaria , por la parte de base imponible correspondiente a operaciones realizadas efectiva y materialmente en el ámbito geográfico de la Zona Especial Canaria que hayan tributario al tipo de gravamen especial que resulte de lo establecido en el artículo 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2ª Dividendos y participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.

Los dividendos, participaciones en beneficios y cualquier otra utilidad derivada de la condición de socio, accionista o partícipe que procedan de sociedades o entidades no residentes en territorio español, se integran por el socio en su base imponible por el importe íntegro percibido, sin multiplicar por ningún porcentaje esta cantidad y sin que tampoco proceda, en estos casos, practicar deducción de la cuota por este concepto, sin perjuicio de la deducción por doble imposición internacional que, en su caso, proceda.

Gastos deducibles

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario correspondiente a este tipo de rendimientos, podrán deducirse **exclusivamente los de administración y depósito de las acciones o participaciones** que representen la participación en fondos propios de entidades, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Reducción del rendimiento neto: 30 por 100

La reducción del rendimiento neto del 30 por 100 no resulta aplicable, en términos generales, a los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, incluidos los dividendos procedentes de reservas.

No obstante lo anterior, sí resulta aplicable la reducción del 30 por 100 a los rendimientos netos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de carácter vitalicio sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de una entidad, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo.

En el supuesto de que la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute sobre los citados valores o participaciones tenga carácter temporal, la reducción del 30 por 100 podrá aplicarse siempre que el derecho constituido o cedido tenga un plazo superior a dos años, con lo que el período de generación del rendimiento será superior a dos años.

■ ***Importante:*** *Cuando los rendimientos con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación del rendimiento, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.*

Ejemplo:

Don L.H.L. ha percibido en el ejercicio 2000 los siguientes rendimientos por su condición de accionista de determinadas sociedades que cotizan en bolsa y que tributan en el Impuesto de Sociedades con arreglo al régimen general.

- De la sociedad “Alfa, S.A", ha percibido las siguientes cantidades:
  - Dividendos
    Importe íntegro ..... 2.000.000 pta.
  - Primas de asistencia a juntas
    Importe íntegro ..... 50.000 pta.
  - Acciones liberadas procedentes de una ampliación de capital
    Valor de mercado ..... 500.000 pta.
- El día 13 de marzo de 2000, ha constituido un usufructo temporal a 10 años a favor de la entidad "Beta, S.A." sobre un paquete de acciones de "Gamma, S.A." por un importe íntegro total anual de 350.000 pesetas. Dicha cantidad se hará efectiva el día 13 de marzo de cada uno de los respectivos años de duración del usufructo.
- El día 25 de junio de 2000 ha percibido la cantidad de 100.000 pesetas en concepto de dividendos procedente de acciones de "Delta, S.A.". Las citadas acciones fueron adquiridas el 30 de mayo de 2000 y transmitidas en su totalidad el 10 de julio de dicho año.

  Por el servicio de administración y depósito de las acciones, la entidad de crédito le ha cargado como gastos la cantidad de 5.200 pesetas.

Determinar el importe de los rendimientos netos reducidos correspondientes, las retenciones soportadas y la deducción por dividendos.

Solución:

Don L.H.L., deberá declarar como rendimientos netos del capital mobiliario, dentro del concepto "Dividendos y participaciones en beneficios de entidades", las siguientes cantidades:

Cantidades integradas al 140 por 100:

Dividendos "Alfa, S.A." (2.000.000 x 140/100)	2.800.000 pta.
Primas de asistencia a juntas "Alfa, S.A." (50.000 x 140/100)	70.000 pta.
Retención soportada (18% s/2.050.000) ....369.000 pta.	

Cantidades integradas al 100 por 100:

Constitución usufructo	350.000 pta.
_Dividendos "Delta, S.A." **(1)**	100.000 pta.
_Retención soportada (18% s/450.000) ....81.000 pta.	

No constituyen rendimientos del capital mobiliario

Acciones liberadas. **(2)**

Total ingresos íntegros (suma)	**3.320.000** pta.
Gastos deducibles	**5.200** pta.
Rendimiento neto	**3.314.800** pta.
Reducción (3)	**0** pta.
Rendimiento neto reducido	**3.314.800** pta.

Deducción por doble imposición de dividendos: el importe de ésta será el resultado de la siguiente operación:

(2.000.000 + 50.000) x 40/100 = 820.000 pta.

Notas:

(1) Al haberse adquirido las acciones de "Delta, S.A." dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que se produjo el pago del dividendo y con posterioridad a dicha fecha, dentro del mismo plazo, haberse transmitido dichas acciones, los dividendos se computan al 100 por 100, sin otorgar derecho a deducción en la cuota.

(2) La recepción de acciones totalmente liberadas no constituye rendimiento del capital mobiliario. El tratamiento fiscal aplicable a la recepción de acciones totalmente liberadas se comenta en la página 278 del presente Manual.

(3) Al rendimiento neto derivado de la constitución del usufructo no le resulta aplicable la reducción del 30 por 100, ya que el período de generación del rendimiento (10 años) dividido entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento (10 años) arroja un cociente no superior a 2.

Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, tanto si son dinerarias como en especie, obtenidas como retribución por la cesión a terceros de capitales propios, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Dentro de esta categoría de rendimientos, pueden distinguirse los dos grupos siguientes:

a) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluidas las basadas en operaciones sobre activos financieros.
- Intereses, cupones y otros rendimientos periódicos derivados de títulos de renta fija.
- Intereses derivados de préstamos concedidos a terceros.
- Rentas derivadas de las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra (REPOS). Se denominan así las operaciones de venta que incluyen un compromiso de recompra opcional o no opcional, que se realiza en un momento intermedio entre la fecha de venta y la fecha de amortización. Los "REPOS" más comunes se realizan sobre Obligaciones y Bonos del Estado.
- Rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. La renta obtenida por el cesionario o adquirente se califica en todo caso como rendimiento del capital mobiliario.
- Rendimientos derivados de cuentas en participación obtenidos por el partícipe no gestor.

b) Contraprestaciones derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, con independencia de la naturaleza del rendimiento que produzcan, implícito, explícito o mixto.

Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten. También tienen la consideración de activos financieros, a estos efectos, los instrumentos de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endosen o transmitan, salvo que el endoso o cesión se hagan como pago de un crédito de proveedores o suministradores. Constituyen activos financieros, entre otros, los siguientes valores:

- Títulos de la Deuda Pública (Letras del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado).
- Letras financieras.
- Pagarés.
- Obligaciones o bonos con devengo periódico de cupones o con primas de emisión, amortización o reembolso.
- En general, cualquier activo emitido al descuento.

El Reglamento del Impuesto distingue entre activos financieros con rendimiento implícito, con rendimiento explícito y con rendimiento mixto, a efectos del sometimiento de estos rendimientos al sistema de retenciones o ingresos a cuenta sin que dicha distinción comporte relevancia alguna en la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos.

Tienen la consideración de **activos financieros con rendimiento implícito** aquellos en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de la operación. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se consideran **activos financieros con rendimiento explícito** aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y no esté comprendida en el concepto de rendimiento implícito en los términos comentados en el párrafo anterior.

Los **activos financieros con rendimiento mixto,** que son aquellos que generan rendimientos implícitos y explícitos, seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan, de esta naturaleza, sea igual o su-

perior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional.

■ ***Importante:*** *Todos los rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros generan, sin excepción, rendimientos del capital mobiliario. No obstante, en las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario.*

Determinación del rendimiento íntegro

a) Intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas por la cesión a terceros de capitales propios.

La integración en la base imponible de estos rendimientos se efectuará por el importe íntegro devengado, sin descontar la retención practicada sobre dicho rendimiento. Si la retribución es en especie, se integrará en la base imponible la valoración del rendimiento más el ingreso a cuenta, salvo que éste hubiera sido repercutido al titular del rendimiento.

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. La valoración de la renta estimada en el supuesto de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se efectuará aplicando el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo (4,25 por 100 en el ejercicio 2000).

b) Operaciones sobre activos financieros.

La integración en la base imponible de los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas.

1ª El cómputo de cada rendimiento debe efectuarse, individualmente, por cada título o activo, por diferencia entre los valores de enajenación, amortización o reembolso y de adquisición o suscripción.

2ª Los gastos accesorios de adquisición y enajenación, siempre que sean satisfechos por el adquirente (valor de adquisición) o transmitente (valor de enajenación o reembolso) y se justifiquen adecuadamente, deberán computarse para la cuantificación del rendimiento obtenido.

3ª Los rendimientos negativos se integrarán con los rendimientos positivos, salvo en el supuesto de que el contribuyente hubiera adquirido activos financieros, homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso, dichos rendimientos negativos se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

En consecuencia, el importe del rendimiento del capital mobiliario se determinará efectuando la siguiente operación:

Rendimiento = Valor enajenación o reembolso - Valor adquisición o suscripción

A estos efectos se considerará como mayor valor de adquisición o suscripción, o como menor valor de transmisión, reembolso o amortización, el importe de los gastos y tributos, satisfechos por cuenta del adquirente o transmitente, inherentes a dichas operaciones y que se justifiquen adecuadamente, sin que tengan tal consideración las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Como regla general, los rendimientos del capital mobiliario derivados de los activos financieros están sujetos a retención o a ingreso a cuenta. No obstante lo anterior **no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los siguientes rendimientos:**

- Rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro. No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.
- Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.
- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

  a) Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

  b) Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

  No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.

Régimen fiscal de la Deuda Pública del Estado

Modalidades	Rendimiento	Retención
1. Letras del Tesoro	Capital mobiliario (CM)	NO
2. Bonos del Estado	Cupón: CM Transmisión o Reembolso: CM	SI NO **(1)**
3. Obligaciones del Estado	Cupón: CM Transmisión o Reembolso: CM	SI NO **(1)**
4. Cuentas financieras en Letras, Bonos y Obligaciones	CM	SI

Notas al cuadro:

(1) Está sujeta a retención la parte del rendimiento que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de los valores mencionados cuando se realicen durante los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón por un contribuyente del I.R.P.F. a un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o a una persona o entidad no residente en territorio español.

Gastos deducibles

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, **exclusivamente los de administración y depósito de valores negociables,** sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades

financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Reducción del rendimiento neto: 30 por 100

Cuando los rendimientos tengan un **período de generación superior a dos años**, así como **cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, su importe neto se reducirá en un 30 por 100.

A estos efectos, se consideran rendimientos del capital mobiliario de esta categoría, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo.

Cuando los rendimientos con un período de generación superior a dos años **se perciban de forma fraccionada** solo será aplicable la reducción del 30 por 100 en el caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Deuda pública adquirida antes del 31 de diciembre de 1996

Los rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso, realizadas desde 1 de enero de 1999 de valores de la Deuda Pública, adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 y que con anterioridad generaran incrementos de patrimonio (Bonos y Obligaciones del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), se integrarán en la parte especial de la base imponible sin que sea de aplicación reducción alguna derivada del período de generación de dicho rendimiento.

A efectos de su tributación efectiva, el rendimiento obtenido, positivo o negativo, se integrará y compensará con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales, obtenidas por el contribuyente, cuyo período de generación sea superior a un año. **(1)**

Con la salvedad comentada, el régimen fiscal de la Deuda Pública no presenta diferencias respecto de las características hasta ahora comentadas para el resto de activos financieros y de las contenidas en el cuadro de la página anterior.

■ ***Importante:*** *A los rendimientos derivados de valores de la Deuda Pública adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 no les resulta aplicable reducción alguna derivada del período de generación de los mismos.*

(1) Véase, dentro del Capítulo XI , el epígrafe dedicado a la integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible, páginas 312 y 313.

Ejemplo:

Don M.L.H., soltero, ha obtenido durante el año 2000 los siguientes rendimientos.

- El día 26 de mayo suscribe obligaciones de "M, S.A." a cinco años por importe efectivo de 1.800.000 pta., con pago anual del cupón (el 25 de mayo). El día 3 de octubre transmite la mitad de las obligaciones por 965.000 ptas., soportando gastos de transmisión de 5.000 pta.. "M, S.A." cotiza en Bolsa y las obligaciones están representadas mediante anotaciones en cuenta.
- El día 3 de octubre percibe 100.000 pta. en concepto de intereses de un depósito a dos años y un día (fecha de imposición 2 de octubre de 1998; capital 1.000.000 de pta.; tipo de interés 5 por 100).
- El día 12 de diciembre vende 100 obligaciones de "T, S.A." por 1.200.000 pta., descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por el transmitente. Dichas obligaciones las adquirió en marzo de 1998 por 1.300.000 pta.. El día 28 de diciembre vuelve a comprar 100 obligaciones de la misma empresa por 1.400.000 pta..
- El día 28 de diciembre transmite Obligaciones del Estado por un importe efectivo de 5.000.000 de ptas. Dichas obligaciones fueron adquiridas el 1 de octubre de 1996 por 4.600.000 pesetas, incluidos los gastos de inherentes a dicha adquisición.

Determinar el rendimiento neto reducido de capital mobiliario y las retenciones soportadas, suponiendo que el contribuyente no optó por declarar en el ejercicio 1998 los intereses generados o corridos correspondientes al depósito realizado a dos años y un día y que en concepto de gastos de administración y depósito de valores negociables, la entidad financiera le ha cargado en cuenta la cantidad de 6.900 pesetas..

Solución:

- *Transmisión obligaciones "M, S.A."*

	Valor de transmisión (965.000 - 5.000)	960.000
menos:	Valor de adquisición (1/2 x 1.800.000).	900.000
	Rendimiento íntegro	60.000
	Retención	0

- *Intereses del depósito a dos años y un día*

	Rendimiento íntegro **(1)**	100.000
	Retenciones:	
	Ingreso a cuenta a 31-12-98 (25% s/12.361)	3.090
	Retención definitiva a 3-10-00 (18% s/70.000)	12.600
	A deducir: ingresos a cuenta efectuados	3.090
	Retención a ingresar	9.510

- *Transmisión de obligaciones "T, S.A."*

	Valor de transmisión	1.200.000
menos:	Valor de adquisición	1.300.000
	Rendimiento íntegro **(2)**	-100.000
	Retención	0

- *Transmisión de Obligaciones del Estado*

	Valor de transmisión	5.000.000
menos:	Valor de adquisición	4.600.000
	Rendimiento íntegro **(3)**	400.000
	Retención	0

Solución (continuación):

Total rendimientos íntegros	**160.000**
Gastos deducibles	**6.900**
Rendimiento neto	**153.100**
Reducción (30% s/100.000)	**30.000**
Rendimiento neto reducido	**123.100**

(1) Conforme al criterio general de imputación temporal de este tipo de rendimientos, el contribuyente consignará en su declaración como intereses 100.000 pta. y como retención 12.600 pta..

(2) Al haber adquirido dentro del plazo de dos meses obligaciones de la misma empresa, el rendimiento negativo obtenido no podrá computarse hasta la venta de las obligaciones.

(3) Los rendimientos derivados de la transmisión de las Obligaciones del Estado adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 deben integrarse en la base liquidable especial, por lo que no se declaran junto con los restantes rendimientos obtenidos que se incluyen en la base imponible general.

Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez

Los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de **operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez** generan rendimientos del capital mobiliario sujetos al I.R.P.F., siempre que coincidan contratante y beneficiario en una misma persona (ya que en caso contrario, dichos rendimientos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), y excepto cuando los mismos deban tributar como rendimientos del trabajo.

Esta última circunstancia se da en las prestaciones por jubilación, invalidez y fallecimiento percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible del I.R.P.F. y en las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en su normativa de desarrollo.

La Ley del I.R.P.F. no establece distinciones en función de la modalidad del contrato de seguro sino que las diferencias se establecen en función de la **forma de percepción** de las prestaciones (renta o capital), el **plazo de las operaciones** y la **cobertura de las contingencias** cubiertas, como por ejemplo, la jubilación o la invalidez.

Determinación del rendimiento íntegro y neto.

Dado que para esta categoría de rendimientos del capital mobiliario no se contempla la posibilidad de aplicar gastos deducibles, el rendimiento íntegro coincide con el rendimiento neto.

Para la cuantificación del citado rendimiento neto es preciso distinguir los siguientes supuestos:

1. Seguros de capital diferido.

Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas que hayan generado el capital que se percibe. Dicho rendimiento está sujeto a retención a cuenta.

Tratándose de seguros anuales renovables, sólo se tendrá en cuenta el importe de la prima del año en curso, al ser ésta la que determina el importe del capital a percibir.

■ ***Importante:*** *La condición para que las percepciones derivadas de un seguro de vida o invalidez tributen en el I.R.P.F. es que coincidan el tomador, que contrata y paga la prima del seguro (o el asegurado si el seguro es colectivo), y el beneficiario de la prestación; en caso contrario, la percepción tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

2. Seguros de rentas vitalicias inmediatas.

En el caso de rentas vitalicias inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **45 por 100**, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- **40 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- **35 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- **25 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 60 y 69 años.
- **20 por 100**, cuando el perceptor tenga más de 69 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, está sujeta a retención a cuenta.

■ ***Importante:*** *Se entiende que las rentas han sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la adquisición de las mismas haya sido motivada por el fallecimiento del contratante, si el seguro es individual, o del asegurado si el seguro es colectivo contratado por la empresa.*

3. Seguros de rentas temporales inmediatas.

Tratándose de rentas temporales inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el apartado anterior, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **15 por 100**, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.
- **25 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.
- **35 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.
- **42 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda estará sujeta a retención a cuenta.

4. Seguros de rentas diferidas, vitalicias o temporales.

Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el número 2 anterior, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad

el porcentaje que corresponda de los previstos para las rentas inmediatas, vitalicias o temporales, en los números 2 y 3 anteriores.

Dicho resultado se incrementará en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, cuya determinación vendrá dada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas. Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los 10 primeros años de cobro de dicha renta si la misma es vitalicia o entre los años de duración de la misma, con el máximo de 10 años, si la renta es temporal.

Para su determinación puede utilizarse la siguiente fórmula:

$$\frac{(VA - PS)}{\text{Nº años}}$$

Siendo: **"VA"** el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye; **"PS"** el importe de las primas satisfechas y **"Nº años"** el número de años de duración de la renta temporal, con un máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años.

Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2 y 3 anteriores, ya que la constitución de la renta tributó en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, estará sujeta a retención a cuenta.

Régimen transitorio para rentas vitalicias o temporales constituidas antes del 1 de enero de 1999.

En estos supuestos, para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se consideran rendimientos del capital mobiliario, se aplicarán exclusivamente los porcentajes señalados en los números 2 y 3 anteriores, a las prestaciones que se perciban a partir de 1 de enero de 1999.

Si se trata de rentas vitalicias, se tendrá en cuenta la edad que tenía el rentista en el momento de constitución de la renta. En las rentas temporales, se determinará el porcentaje aplicable en función de la duración de la renta.

5. Seguros de rentas diferidas percibidas como prestaciones de jubilación o invalidez.

Las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas en forma de rentas diferidas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato.

En el supuesto de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e intervivos, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas.

En ambos supuestos, no serán de aplicación los porcentajes previstos en los número 2 y 3 anteriores. La aplicación de este régimen está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º Que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de antelación a la fecha de jubilación.

2º Las contingencias cubiertas deben ser las previstas en la normativa reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones. **(1)**

3º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo, respecto de los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

6. Extinción de rentas temporales o vitalicias en el ejercicio del derecho de rescate

El rendimiento del capital mobiliario en estos supuestos, siempre que las rentas no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, será el resultado de la siguiente operación:

(+)	Importe del rescate
(+)	Rentas satisfechas hasta el momento del rescate
(-)	Primas satisfechas
(-)	Cuantías que hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo indicado en los números anteriores
(-)	Rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas **(*)**
(=)	**Rendimiento del capital mobiliario**

(*) Únicamente en los supuestos en que las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos y cuando se trate de rentas cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley del I.R.P.F. (1 de enero de 1999) por la rentabilidad que ya tributó con anterioridad.

Cuando la extinción de la renta se produzca como consecuencia del fallecimiento del perceptor, no se genera rendimiento del capital mobiliario para el mismo.

Las prestaciones percibidas en forma de renta por fallecimiento del beneficiario están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo cual no tributan en el Impuesto sobre la Renta.

7. Supuesto especial: contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, denominados "unit linked"

Los "unit linked" son seguros de vida en los que el tomador del seguro puede decidir y modificar los activos financieros en los que desea materializar las provisiones técnicas corres-

(1) Las contingencias cubiertas por los Planes de Pensiones y por las que se satisfarán las prestaciones son las siguientes: jubilación o situación asimilable; invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual, o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez; muerte del partícipe, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad, o a favor de otros herederos y muerte del beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad. Si el beneficiario no ha sido previamente partícipe del plan, únicamente se podrán generar prestaciones de viudedad u orfandad. Véase el artículo 16 del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre.

pondientes a su seguro, asumiendo el riesgo de la inversión. En el presente ejercicio se imputará como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que en tomador asuma el riesgo de la inversión, salvo que en tales contratos concurra alguna de las siguientes circunstancias durante toda la vigencia del contrato, en cuyo caso, se aplica el régimen general de los contratos de seguro expuesto en los apartados anteriores:

a) Que no se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

b) Que las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

- Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las instituciones de inversión colectiva.
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 85/611/C.E.E.. del Consejo de 20 de diciembre de 1985.
- Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - La determinación de los activos deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora.
  - La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversiones de las provisiones técnicas recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.
  - Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y supervisión de los seguros privados, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

    No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de alguno de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.
  - El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos en cuales debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, sin que en ningún caso pueda intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se inviertan las provisiones.
- En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir entre un número limitado de instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos expresamente designados en los contratos, en ningún caso superior a diez, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

■ ***Importante:*** *El importe de las rentas imputadas minorarán el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos.*

Reducción de percepciones recibidas en forma de capital derivadas de contratos de seguro de vida que no sean generadores de rendimientos del trabajo

a) Régimen general

Los rendimientos derivados de percepciones de **contratos de seguro de vida recibidas en forma de capital, en pago único**, se reducirán por aplicación de los porcentajes que se indican a continuación aplicados en función del período de antigüedad de cada prima.

Rendimiento correspondiente a primas satisfechas	Porcentaje de reducción
Con más de 2 años de antelación	30 por 100
Con más de 5 años de antelación	65 por 100 **(1)**
Con más de 8 años de antelación	75 por 100 **(1)**

(1) Dichos porcentajes han sido fijados por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14). Con anterioridad a 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, (B.O.E. del 24), los porcentajes reductores aplicables eran del 60 por 100 y del 70 por 100, respectivamente.

En el caso de que existan **primas periódicas o extraordinarias**, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Pr x Nº años}}{\Sigma\ \text{(Pr x Nº años)}}$$

Donde: **"Pr"** es el importe de cada prima; **"Nº años"** corresponde al número de años transcurridos desde que la prima fue satisfecha hasta el cobro de la percepción; **"Σ (Pr x Nº años)"** es el resultado de sumar los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

■ ***Importante:*** *Para facilitar la realización de estos cálculos, la entidad aseguradora está obligada a desglosar la parte de las cantidades satisfechas que corresponda a cada prima.*

b) Régimen transitorio de los contratos de seguros de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. (1)

De acuerdo con este régimen transitorio, contenido en la disposición transitoria sexta de la Ley del Impuesto, a la parte de prestación correspondiente a **primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994**, le resulta aplicable el porcentaje reductor del 14,28 por

(1) Con arreglo a la normativa derogada del I.R.P.F., las prestaciones derivadas de los contratos de seguro de vida generaban incrementos o disminuciones de patrimonio, salvo los procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporaran el componente mínimo de riesgo y duración determinado en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

100 por cada año que exceda de dos a 31 de diciembre de 1996. Esta reducción se aplicará una vez calculado el rendimiento neto reducido por la aplicación de las reducciones comentadas en el régimen general.

c) Régimen especial para contratos de seguros de vida concertados desde el 31 de diciembre de 1994

En el caso de percepciones derivadas de contratos de seguros de vida que cumplan los requisitos que se exponen a continuación, se aplicará una **reducción del 75 por 100 sobre el importe total del rendimiento percibido en forma de capital**, con independencia del período de generación de cada prima. Los requisitos que han de cumplir dichos contratos de seguros son los siguientes:

a) Que el contrato de seguro de vida haya sido concertado a partir de 31 de diciembre de 1994.

b) Que hayan transcurrido más de 12 años desde el pago de la primera prima. En consecuencia, cumpliéndose los requisitos establecidos al efecto, este régimen de reducción no resultará aplicable hasta el ejercicio 2007.

c) Que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes. Se entenderá cumplido este requisito cuando el periodo medio de permanencia de las primas sea superior a 6 años.

   A estos efectos, el período medio de permanencia de las primas es el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas. Es decir:

$$\frac{\Sigma \text{ (Primas x Nº años de permanencia)}}{\Sigma \text{ (Primas satisfechas)}}$$

■ ***Importante:*** *Los regímenes de reducciones comentados resultan aplicables en los siguientes supuestos:*

a) Prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.

b) Percepciones derivadas del ejercicio del derecho de rescate parcial de la póliza, salvo que, por preverlo el contrato, por la existencia de orden del tomador o asegurado a la entidad aseguradora o por cualquier otra causa, se satisfagan cantidades de forma periódica.

c) En el caso de percepciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultan aplicables al cobro efectuado en forma de capital. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, el rendimiento obtenido será objeto de reducción por aplicación de los porcentajes que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

No serán aplicables estas reducciones a los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión denominados "unit linked", salvo que en los mismos concurra alguna de las circunstancias relacionadas en el número 7 anterior.

En ningún caso, serán aplicables estas reducciones a las percepciones percibidas en forma de renta.

Reducción de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro que no sean generadores de rendimientos del trabajo

a) Régimen general

Los rendimientos derivados de **prestaciones por invalidez percibidas en forma de capital** por los beneficiarios de contratos de seguro de vida y que consistan en una percepción de pago único se reducirán, sea cual sea su período de generación, en los siguientes porcentajes:

- **65 por 100**, en supuestos de invalidez en grado igual o superior al 65 por 100.
- **40 por 100**, en supuestos de invalidez en grado inferior al 65 por 100.

b) Régimen especial para contratos de seguros de invalidez concertados desde el 31 de diciembre de 1994

En el caso de percepciones derivadas de contratos de seguros de invalidez que cumplan los requisitos que se exponen a continuación, se aplicará una **reducción del 75 por 100 sobre el importe total del rendimiento percibido en forma de capital**, con independencia del período de generación de cada prima. Los requisitos que han de cumplir dichos contratos de seguros son los siguientes:

a) Que el contrato de seguro haya sido concertado a partir del 31 de diciembre de 1994.

b) Que hayan transcurrido más de 12 años desde el pago de la primera prima. En consecuencia, cumpliéndose los requisitos establecidos al efecto, este régimen de reducción no resultará aplicable hasta el ejercicio 2007.

c) Que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes. Se entenderá cumplido este requisito cuando el periodo medio de permanencia de las primas sea superior a 6 años.

   A estos efectos, el período medio de permanencia de las primas es el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas. Es decir:

$$\frac{\Sigma \text{ (Primas x Nº años de permanencia)}}{\Sigma \text{ (Primas satisfechas)}}$$

En las páginas finales de este Capítulo se recogen, de forma esquemática, las particularidades de la fiscalidad de los contratos de seguro de vida e invalidez y de las operaciones de capitalización.

Ejemplo:

Don B.C.A. ha percibido el 01-10-2000, coincidiendo con la fecha de su jubilación, una prestación en forma de capital de 4.000.000 de pesetas, derivado de un plan de jubilación correspondiente a un seguro de vida individual contratado con la entidad de seguros "Z".

El importe de las primas satisfechas a dicha entidad aseguradora ascendieron a 2.750.000 pesetas, a razón de una prima anual de 250.000 pesetas satisfecha el 1 de marzo de cada uno de los años comprendidos entre 1990 y 2000.

Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario derivado del citado seguro individual.

Solución:

La determinación del rendimiento neto reducido del capital mobiliario correspondiente al citado seguro individual se determina con arreglo al siguiente detalle:

Fecha pago	Importe primas	Rdto. total seguro (1)	Coeficiente de ponderación (2)	Rendimiento por prima (3)	Porcentaje reducción (4)	Rendimiento reducido (5)
01/03/90	250.000		0,17222	215.275	75 %	53.819
01/03/91	250.000		0,15596	194.950	75 %	48.738
01/03/92	250.000		0,13970	174.625	75 %	43.656
01/03/93	250.000		0,12343	154.288	65 %	54.001
01/03/94	250.000		0,10717	133.962	65 %	46.887
01/03/95	250.000		0,09091	113.637	65 %	39.773
01/03/96	250.000		0,07465	93.313	30 %	65.319
01/03/97	250.000		0,05838	72.975	30 %	51.083
01/03/98	250.000		0,04212	52.650	30 %	36.855
01/03/99	250.000		0,02586	32.325	0 %	32.325
01/03/00	250.000		0,00960	12.000	0 %	12.000
Total	**2.750.000**	**1.250.000**	**1,00000**	**1.250.000**		**484.456**

Notas al cuadro:

(1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23.3 a) de la Ley, tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la prestación percibida y las primas satisfechas. En el presente ejemplo, dicha cantidad, denominada "rendimiento total seguro" es la diferencia entre el capital percibido (4.000.000) y las primas satisfechas (2.750.000) = 1.250.000 pesetas.

(2) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19.4 del Reglamento del impuesto, al existir primas periódicas, a los efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima deberá multiplicarse dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que corresponda.

Dicho coeficiente de ponderación es el resultado de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro}}{\Sigma \text{ (cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)}}$$

En el presente ejemplo, para la prima satisfecha el 01/03/90, dicha fracción sería la siguiente:

250.000 x 10,59 / 15.392.120 = 0,17222

Para la prima satisfecha el 01/03/91, la fracción sería:

250.000 x 9,59 / 15.392.120 = 0,15596

Para el resto de primas satisfechas por la empresa, debe operarse de forma análoga.

(3) Una vez aplicado al rendimiento total del seguro el coeficiente de ponderación de cada prima, se obtiene el rendimiento correspondiente a cada una de las primas, cuyo resultado se recoge en la columna correspondiente.

(4) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2 b) de la Ley del impuesto, el rendimiento correspondiente a cada prima debe reducirse en los siguientes términos:

- 30% para los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación.
- 65% para los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación.
- 75% para los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación.

(5) El rendimiento reducido del contrato de seguro es el resultado de aplicar al rendimiento correspondiente a cada una de las primas su respectivo porcentaje de reducción.

Aplicación de las reducciones del régimen transitorio (6)

Años transcurridos a 31-12-1994	Porcentaje de reducción	Rendimiento reducido
5	71,40 %	15.392
4	57,12 %	20.899
3	42,84 %	24.954
2	28,56 %	38.578
1	14,28 %	40.191
-	0,00 %	39.773
-	0,00 %	65.319
-	0,00 %	51.083
-	0,00 %	36.855
-	0,00 %	32.325
-	0,00 %	12.000
Total.....		377.369

(6) De acuerdo con el régimen transitorio aplicable a los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a la entrada en vigor de la actual Ley del I.R.P.F., a la parte de prestación correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31/12/1994, le resulta aplicable el porcentaje de 14,28% por cada año que exceda de dos a 31/12/1996.

Otros rendimientos del capital mobiliario

También tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, entre otros, los siguientes:

1. Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor

Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el beneficiario o perceptor de los derechos de la propiedad intelectual sea un tercero distinto del autor como por ejemplo, el heredero. Los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos por los propios autores tienen la consideración fiscal de rendimientos del trabajo, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, cuando esta actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se califican como rendimientos de actividades profesionales o artísticas.

Cuando no se ceda el derecho a su explotación, los rendimientos se calificarán como derivados de actividades empresariales.

2. Los procedentes de la propiedad industrial

Siempre que la propiedad industrial no esté afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso los rendimientos se incluirán entre los procedentes de dichas actividades.

3. Los procedentes de la prestación de asistencia técnica

Siempre que dicha asistencia no se preste en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso estos rendimientos se comprenderán entre los procedentes de la misma.

4. Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas

Siempre que el arrendamiento no constituya en sí mismo una actividad económica. En relación con el arrendamiento de bienes muebles, debe señalarse que si éstos se arriendan conjuntamente con el bien inmueble en el que se sitúan, el rendimiento obtenido se computará íntegramente entre los procedentes del capital inmobiliario.

Asimismo, debe diferenciarse entre el arrendamiento de un negocio y el de un local de negocio: si lo que se arrienda es una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, el rendimiento percibido se computará entre los procedentes del capital mobiliario; si el objeto del arrendamiento es únicamente el local de negocio, el rendimiento se considerará procedente del capital inmobiliario.

5. Los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador.

Tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento que sean percibidos por el subarrendador, siempre que no constituyan actividades económicas.

6. Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales.

Siempre que las citadas rentas no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, dichas rentas generan rendimientos del capital mobiliario, cuya cuantificación se efectuará aplicando a cada anualidad los siguientes porcentajes:

Rentas vitalicias inmediatas

- **45 por 100**, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- **40 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- **35 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- **25 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 60 y 69 años.
- **20 por 100**, cuando el perceptor tenga más de 69 años.

■ ***Importante:*** *A efectos de fijar el porcentaje que corresponda, la edad del rentista debe computarse en el momento de la constitución de la renta, permaneciendo constante el porcentaje así fijado durante la vigencia de la renta.*

Rentas temporales inmediatas

- **15 por 100**, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.
- **25 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.
- **35 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.
- **42 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

7. Rendimientos procedentes de la cesión del derecho de imagen.

Las cantidades percibidas por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso, se califica como rendimiento de la actividad económica.

8. Contraprestaciones obtenidas por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de operaciones de compraventa.

Tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de compraventa de elementos patrimoniales cuya titularidad le corresponda.

No obstante lo anterior, si las operaciones de compraventa se realizan en el ámbito de la actividad económica habitual del contribuyente, las contraprestaciones obtenidas por dicho concepto no tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda dentro de la actividad económica desarrollada.

Gastos deducibles

Rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos.

En estos supuestos, serán deducibles de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos.

A estos efectos, tienen la consideración de gastos deducibles los previstos como tales para los rendimientos del capital inmobiliario comentados en el capítulo anterior, **(1)** con la salvedad de que no resulta de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación.

Reducción del rendimiento neto

Cuando los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, **su importe neto se reducirá en un 30 por 100.**

A estos efectos, se consideran rendimientos del capital mobiliario, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los siguientes, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

(1) Véanse, en las páginas 67 a 70 del Capítulo III los conceptos y requisitos de dichos gastos deducibles.

Cuando los rendimientos del capital mobiliario, con un período de generación superior a dos años, se perciban de forma fraccionada, la reducción del 30 por 100 sólo resulta aplicable cuando el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

Tratándose de rendimientos del capital mobiliario satisfechos en especie, el perceptor deberá computar, en concepto de ingresos íntegros, **el resultado de sumar al valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido el importe del ingreso a cuenta**, salvo en los supuestos en que dicho ingreso a cuenta le hubiera sido repercutido.

El ingreso a cuenta deberá determinarse por la persona o entidad pagadora de este tipo de retribuciones aplicando el porcentaje que corresponda al **resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador del bien, derecho o servicio entregado.**

Los citados datos habrán de figurar en la certificación que, a estos efectos, la persona o entidad pagadora está obligada a facilitar al perceptor.

En definitiva, los ingresos íntegros correspondientes a este tipo de retribuciones se determinarán de la siguiente forma:

Ingresos íntegros = Valor de mercado + Ingreso a cuenta

Ejemplo:

El 30 de junio de 2000, la Caja de Ahorros "XX" entrega a doña B.L.H. un ordenador cuyo coste de adquisición para la entidad bancaria ascendió a 200.000 pta., por la imposición de 10.000.000 de pesetas a plazo fijo durante un año. La entrega del ordenador se realiza en el momento de efectuar la imposición.

El valor de mercado de dicho ordenador asciende a 300.000 pesetas

Determinar el rendimiento íntegro que doña B.L.H. deberá consignar en la declaración por este concepto.

Solución:

El rendimiento íntegro fiscalmente computable por la entrega del ordenador será:

	Valor de mercado	300.000
más:	Ingreso a cuenta (18% s/240.000) **(1)**	43.200
	Ingresos íntegros	343.200

(1) El ingreso a cuenta ha sido determinado por la entidad financiera de acuerdo con el siguiente detalle:

Coste de adquisición	200.000
Incremento del 20%	40.000
Base del ingreso a cuenta	240.000
Importe del ingreso a cuenta (18% s/240.000)	43.200

¿A quién corresponden los rendimientos del capital mobiliario?

Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del Impuesto sobre la Renta.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como ingresos íntegros y gastos deducibles las cantidades que resulten de aplicar, respectivamente, sobre los ingresos y gastos totales producidos por el bien o derecho de que se trate, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

■ ***Matrimonios:*** *Los rendimientos procedentes de bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Caso práctico

Matrimonio formado por don L.C.A. y doña D.Z.H., de 76 y 75 años de edad, respectivamente, casados en 1949 en régimen de gananciales.

Durante el año 2000 han tenido lugar los siguientes hechos con trascendencia fiscal:

- Desde que don L.C.A. dejó su explotación directa al jubilarse, el matrimonio tiene cedido en arrendamiento un establecimiento de cafetería, propiedad de ambos. El canon arrendaticio durante el año 2000 fue de 230.000 pesetas mensuales, habiendo practicado el arrendatario la correspondiente retención a cuenta al efectuar cada uno de los pagos.

  En el arrendamiento de la cafetería se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario la reposición del menaje, la vajilla y la ropa de mesa, así como las compras y los gastos corrientes producidos por el funcionamiento ordinario del negocio.

  La depreciación efectiva del local, adquirido en 1971 y destinado desde entonces al negocio de cafetería que el matrimonio tiene ahora arrendado, se cifra en 150.000 pesetas durante el año 2000.

  El mobiliario fue adquirido el 31-12-1990 por un total de 2.575.000 pesetas, siendo fiscalmente admisible en 2000 practicar una amortización del 10 por 100.

  Los gastos satisfechos por el matrimonio en relación con la cafetería durante el ejercicio 2000 son:

  - 195.000 pta., por una reparación de la instalación de aire acondicionado.
  - 115.000 pta., del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana).
  - 60.000 pta., por gastos de administración.

- El 2 de mayo de 1994 suscribieron 100 obligaciones convertibles y emitidas a 10 años de la Sociedad "PS" por su importe nominal de 1.000.000 pesetas, más 10.000 pesetas de comisiones y gastos.

  El tipo de interés pactado es del 7,5 por 100, pagadero anualmente durante el mes de mayo, estando adicionalmente prevista una prima de conversión, consistente en una rebaja del 20 por 100 sobre la cotización en Bolsa de las acciones de la Sociedad "P.S." en el día de la conversión.

  El día 2 de julio de 2000 se convirtieron las obligaciones en acciones, recibiendo 500 acciones de 1.000 pesetas, que se valoraron a estos efectos al 200%. El cambio medio en la sesión de Bolsa de aquel día fue del 250%.
- En 1992 adquirieron unas acciones de "T.P.S", para cuya financiación solicitaron un préstamo bancario. En 2000 percibieron dividendos de dicha sociedad por un importe íntegro de 250.000 pta., abonando como gastos de administración y depósito de estos valores la cantidad de 15.000 pta..
- El 31 de diciembre de 2000 el banco les comunica que, durante dicho año, ha abonado en su cuenta corriente las siguientes partidas:
  - 1.000.000 pta., importe del reembolso de una Letra del Tesoro que habían adquirido un año antes por 960.000 pta.
  - 60.000 pta., en concepto de intereses producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses consta una retención de 10.800 pta..

Don L.C.A. y Doña D.Z.H. optan por presentar declaración conjunta del Impuesto sobre la Renta. Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario obtenido.

Solución:

Nota previa.- Al tratarse de un matrimonio en régimen de gananciales y proceder todos los ingresos de elementos patrimoniales cuya titularidad pertenece en común a ambos cónyuges, los rendimientos corresponderán por mitad a cada uno de ellos.

Por lo tanto, en el supuesto de que hubieran optado por presentar declaraciones individuales, cada uno incluiría en su declaración la mitad de los ingresos fiscalmente computables y la mitad de los gastos fiscalmente deducibles que más abajo se determinan.

Sin embargo, al haber optado por declarar conjuntamente deberán acumular la totalidad de los ingresos y gastos producidos.

a) Arrendamiento de la cafetería.

Se trata del arrendamiento de un negocio en funcionamiento, en el que conjuntamente con el local se ceden las instalaciones, el mobiliario, la clientela, etc. Por consiguiente, el rendimiento obtenido ha de calificarse como procedente del capital mobiliario.

Ingresos íntegros

- Canon arrendaticio (230.000 x 12 meses)		2.760.000
Gastos deducibles		
- Recibo I.B.I.....	115.000	
- Reparación aire acondicionado	195.000	
- Gastos de administración	60.000	
- Amortización local.....	150.000	
- Amortización mobiliario (10% s/ 2.575.000).....	257.500	
Total	777.500	
Retenciones practicadas (18% s/2.760.000).....		496.800

b) Rendimientos de las obligaciones convertibles de la sociedad "PS".

La rentabilidad obtenida en 2000 se compone de dos partes: intereses (parte explícita) y prima de conversión (parte implícita). Por lo tanto, las obligaciones de "PS" constituyen un activo financiero con rendimiento mixto.

Solución (continuación):

Por lo tanto:

Cupón mayo 2000:

Ingresos íntegros (7,5% s/1.000.000)		75.000
Retenciones (18% s/75.000)		13.500

Conversión:

Valor en Bolsa acciones recibidas (500 x 1.000 x 250/100)	1.250.000	
menos: Coste obligaciones entregadas (1.000.000 + 10.000 de gastos)	1.010.000	
Ingresos íntegros (1.250.000 - 1.010.000)		240.000
Retenciones (No sujeto a retención)		0

c) Dividendos de acciones de "T.P.S."

Ingresos íntegros (250.000 x 140/100)	350.000
Gastos deducibles: gastos de admón. y depósito (Los intereses del préstamo no son deducibles)	15.000
Retenciones (18% s/250.000)	45.000

d) Reembolso Letra del Tesoro:

Valor reembolso	1.000.000
menos: Valor adquisición	960.000
Rendimiento íntegro (1.000.000 - 960.000)	40.000
Retenciones (No sujeto a retención)	0

e) Intereses cuenta corriente:

Ingresos íntegros	60.000
Retención (18%)	10.800

Determinación del rendimiento neto reducido del capital mobiliario

		Ingresos íntegros	Gastos deducibles	Retenciones
a)	Arrendamiento cafetería	2.760.000	777.500	496.800
b)	Obligaciones "PS" (cupón)	75.000	0	13.500
c)	Prima conversión "PS"	240.000	0	---
d)	Dividendos "T.P.S."	350.000	15.000	45.000
e)	Reembolso Letra del Tesoro	40.000	0	---
f)	Intereses cuenta corriente	60.000	0	10.800
	Suma	3.525.000	792.500	566.100

	Total ingresos íntegros	**3.525.000**
menos:	**Total gastos deducibles**	**792.500**
	Rendimiento neto	**2.732.500**
menos:	**Reducción 30% (1)**	**72.000**
	Rendimiento neto reducido	**2.660.500**

(1) El porcentaje de reducción del 30 por 100 únicamente procede aplicarlo sobre el rendimiento generado por la conversión de las obligaciones en acciones de la Sociedad "PS", que se ha generado en 6,16 años (desde el 2 de mayo de 1994 hasta el 2 de julio de 2000) y cuyo importe íntegro asciende a 240.000 pesetas, sobre las que no se han practicado retenciones por no estar sujeto a dicha obligación.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(pág. 2 del modelo D-100)

B Rendimientos del capital mobiliario

Rendimientos del capital mobiliario (excepto derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la deuda pública adquiridos antes del 31.12.96)

Ingresos íntegros

Intereses de cuentas y depósitos y de activos financieros	a	135.000	
Dividendos y demás rdtos. por la participación en fondos propios de entidades *(véase la Guía)*	b	350.000	
Rendimientos derivados de la transmisión o amortización de Letras del Tesoro	c	40.000	
Rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de otros activos financieros	d	240.000	
Rendimientos derivados de contratos de seguro de vida o invalidez y de operaciones de capitalización	e		Total ingresos íntegros
Otros rendimientos del capital mobiliario	f	2.760.000	08 3.525.000

Gastos deducibles

Gastos de administración y depósito de valores admitidos a negociación	g	15.000	Total gastos deducibles
Otros gastos fiscalmente deducibles (exclusivamente en caso de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, de arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos)	h	777.500	09 792.500

Rendimiento neto (08 - 09) 201 2.732.500

Reducciones (art. 24.2 de la Ley 40/1998). Importe *(véase la Guía)* 10 72.000

Reducciones en determinados rendimientos de contratos de seguro (disposición transitoria sexta Ley 40/1998. *Véase la Guía)* 11

Rendimiento neto reducido (201 - 10 - 11) 12 2.660.500

Rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la deuda pública adquiridos antes del 31.12.96

Saldo de los rendimientos netos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la deuda pública con rendimientos explícitos adquiridos antes del 31-12-1996 (disposición transitoria octava de la Ley 40/1998) .....
Saldo positivo 202
Saldo negativo 203

Importante: Si ha cumplimentado alguna de estas casillas, deberá cumplimentar también el apartado G3 de la página 9 de la declaración.

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto (art. 24.2 Ley 40/1998)
Prestaciones en forma de capital derivadas de seguros de vida.	**(CP - PS)** CP = Capital percibido PS = Primas satisfechas **Nota:** Cuando se hayan satisfecho primas periódicas o extraordinarias, a los efectos de determinar la parte del rendimiento que corresponde a cada prima se multiplicará el rendimiento total por el coeficiente resultante de: $\frac{\text{La prima en cuestión x Nº años hasta cobro}}{\Sigma \text{ (cada prima x Nº años hasta el cobro)}}$	* 30% primas > 2 y ≤ 5 años de antigüedad. * 65% primas > 5 y ≤ 8 años de antigüedad. * 75% primas > 8 años de antigüedad. * 75% del total cuando 1ª prima > 12 años. (En este último caso es preciso que las primas guarden la regularidad y periodicidad determinadas reglamentariamente y que se trate de seguros suscritos a partir de 31-12-1994).
Prestaciones de invalidez en forma de capital.	**(CP - PS)**	* 65% para beneficiarios con grado de minusvalía igual o superior al 65%. * 40% cuando no cumplan los requisitos anteriores. * 75% seguros concertados desde 31-12-1994, cuando 1ª prima > 12 años y regularidad y periodicidad suficientes.
Prestaciones derivadas de operaciones de capitalización en forma de capital diferido.	**(CP - PS)**	* 30% primas: > 2 años antigüedad
Rentas vitalicias inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 45% si perceptor < 40 años 40% si perceptor 40 - 49 años 35% si perceptor 50 - 59 años 25% si perceptor 60 - 69 años 20% si perceptor > 69 años	NO
Rentas temporales inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 15% si d.r. ≤ 5 años 25% 5 años < d.r. ≤ 10 años 35% 10 años < d.r. ≤ 15 años 42% si d.r. > 15 años siendo d.r. = duración de la renta	NO
Rentas vitalicias diferidas. **(1)**	$\mathbf{a} + \frac{\textbf{(VA - PS)}}{\textbf{10 años}}$ Siendo: **a** = anualidad x porcentaje según edad del perceptor (el mismo de rentas vitalicias inmediatas). **VA** = Valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye. **Nota:** Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter-vivos el RCM será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda a las rentas vitalicias inmediatas.	NO

(Continúa)

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

(Continuación)

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto (art. 24.2 Ley 40/1998)
Rentas temporales diferidas. **(1)**	$$a + \frac{(VA - PS)}{N}$$ Siendo: **a** = anualidad x porcentaje según edad del perceptor (el mismo de rentas temporales inmediatas). **N** = nº de años de duración de la renta temporal, con el máximo de 10 años. **Nota:** Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter-vivos el RCM será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda a las rentas temporales inmediatas.	NO
Las rentas diferidas percibidas como prestaciones por jubilación e invalidez por los beneficiarios de seguros de vida o invalidez, cuando no haya existido movilización de las provisiones durante la vigencia del seguro.	Exceso de la prestación sobre las primas satisfechas. (A partir del momento en que la cuantía de la prestación exceda sobre las mismas). **Nota:** En el supuesto de que la renta haya sido adquirida a título gratuito inter-vivos, el RCM será el exceso de la prestación sobre el valor actual actuarial de las rentas en el momento de constitución de las mismas.	NO
Extinción de rentas temporales o vitalicias por el ejercicio del derecho de rescate.	Importe del rescate + rentas satisfechas hasta el momento rescate - primas satisfechas - cuantías que hayan tributado como RCM conforme a las letras anteriores. **Nota:** Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter-vivos o se trate de rentas constituidas antes de 01-01-1999, se restará adicionalmente la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.	SI (En función de que proceda de seguro de vida o invalidez se aplicarán las reducciones correspondientes a los mismos).
Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos de patrimonio (percepción de un capital diferido).	**(CP - PS)** Teniendo en cuenta que a la parte de prestación correspondiente a las primas satisfechas con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 se le aplica los porcentajes reductores de la D.Tª. octava Ley 18/1991. (14,28 por 100 por cada año que exceda de dos a 31-12-1996).	SI (Excepto último párrafo del artículo 24.2.b) de la Ley).

(1) Cuando dichas rentas se hubieran constituido con anterioridad a 1 de enero de 1999, la rentabilidad es únicamente el resultado de aplicar los porcentajes señalados para las rentas vitalicias o temporales inmediatas, según corresponda. Véase la disposición transitoria undécima de la Ley del Impuesto.

Capítulo V. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Sumario

Concepto de rendimientos de actividades económicas

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

a) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales.

b) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles.

Regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular del titular: desafectación.

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos.

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo.

Criterios especiales de imputación fiscal.

Otros criterios especiales de imputación fiscal contenidos en el Reglamento del I.R.P.F.

Otros criterios de imputación fiscal propuestos por el contribuyente.

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación.

¿A quién corresponden los rendimientos de las actividades económicas?

Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.

Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar.

Particularidades en las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva.

Supuesto especial: rendimientos de actividades económicas realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas.

Concepto de rendimientos de actividades económicas

La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta considera como rendimientos de actividades económicas aquéllos que, *"procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".*

Por consiguiente, el concepto de rendimientos de actividades económicas viene delimitado por la concurrencia de las siguientes notas:

- **Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.**
- **Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.**

En particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los que procedan del ejercicio de:

- Actividades extractivas
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.
- Actividades agrícolas.
- Actividades forestales.
- Actividades ganaderas.
- Actividades de fabricación
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.
- Actividades mineras.
- Ejercicio de profesiones liberales.
- Ejercicio de profesiones artísticas.
- Ejercicio de profesiones deportivas.

■ ***Importante:*** *El arrendamiento y compraventa de bienes inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las dos circunstancias siguientes:*

- *Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.*
- *Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*

La falta de alguno de estos dos requisitos determina que los rendimientos derivados de estas actividades se consideren, a efectos fiscales, como rendimientos del capital inmobiliario (arrendamientos) o como ganancias o pérdidas patrimoniales (compraventas).

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

Pese a ser única la definición legal de rendimientos de actividades económicas, es preciso diferenciar dentro de los mismos los derivados de actividades empresariales, mercantiles y no mercantiles, y de actividades profesionales. La importancia de dicha distinción obedece al diferente tratamiento fiscal de unos y otros, en aspectos tan señalados como son la sujeción a retención o a ingreso a cuenta, las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades y la declaración separada de los mismos. Desde esta última perspectiva, el modelo de declaración distingue las siguientes clases de rendimientos: **rendimientos de actividades empresariales mercantiles, rendimientos de actividades empresariales no mercantiles y rendimientos de actividades profesionales.**

Asimismo, debe distinguirse entre cada uno de estos rendimientos y los derivados del trabajo, por corresponder a estos últimos un tratamiento fiscal propio y diferenciado, cuyo comentario se ha realizado en el Capítulo II de este Manual.

a) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

La normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como criterios de diferenciación entre estas clases de rendimientos los siguientes:

Reglas generales

Son rendimientos de actividades profesionales los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera, de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre; mientras que **son rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de las recogidas como tales en la Sección Primera de dichas tarifas.

En relación con las actividades profesionales desarrolladas por comunidades de bienes, sociedades civiles y otras entidades en régimen de atribución de rentas, debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, éstas mantienen a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas su carácter de actividades profesionales y no empresariales.

- Con arreglo a este criterio, **son rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, a través del ejercicio libre y autónomo de su profesión, entre otros, por:** ingenieros; veterinarios; arquitectos; médicos; abogados; notarios; registradores; corredores de comercio colegiados; actuarios de seguros; agentes y corredores de seguros; directores y actores de cine y teatro; bailarines; cantantes; maestros y directores de música; expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos incluidos en la red comercial del Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.

- **Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes actividades:** extractivas, mineras, de fabricación, confección, construcción, comercio al por mayor, comercio al por menor, servicios de alimentación, de transporte, de hostelería, de telecomunicación, etc.

- **No se consideran rendimientos de actividades profesionales**, las cantidades que percibían las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo, en cuyo apartado deben declararse.

Reglas particulares

Las dificultades que pueden presentarse a la hora de calificar correctamente determinados supuestos concretos de rendimientos han propiciado que la normativa reguladora del Impuesto contemple y regule específicamente los siguientes casos particulares:

- **Autores o traductores de obras.**

  A partir del ejercicio 1999, los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, constituyen **rendimientos del trabajo**, salvo cuando dicha actividad suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, en cuyo caso los rendimientos se califican como **derivados de actividades económicas**. En el supuesto de que así suceda, los rendimientos **son empresariales** cuando los propios autores o traductores editan directamente sus obras, **y profesionales** si los autores o traductores ceden la explotación de las mismas a un tercero. Finalmente, cuando el beneficiario o perceptor de los

derechos de autor sea un tercero distinto del autor o traductor (por ejemplo, herederos), constituyen para el perceptor rendimientos del capital mobiliario.

- **Comisionistas**.

  Son rendimientos profesionales los obtenidos por los comisionistas cuando su actividad se limite a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

  Por el contrario, cuando, además de la función descrita anteriormente, asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que participen, **el rendimiento** deberá calificarse como **empresarial**.

  Constituyen **rendimientos del trabajo** los derivados de la relación laboral especial con la empresa a la que los comisionistas o agentes comerciales representan sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que intervienen.

- **Profesores.**

  Tienen la consideración de **rendimientos** derivados de actividades **profesionales** los obtenidos por estas personas, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas que impartan, siempre que ejerzan esta actividad, bien en su domicilio, en casas particulares o en academia o establecimiento abierto, sin relación laboral o estatutaria.

  Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los **rendimientos** se comprenderán entre los derivados **del trabajo**.

  Por su parte, la enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de **actividad empresarial.**

- **Conferencias, coloquios, seminarios y similares.**

  A partir del ejercicio 1999, los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

  No obstante, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos), se calificarán como rendimientos de actividades profesionales.

b) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

De acuerdo con la normativa mercantil no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realice por éstos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles. **(1)**

(1) El artículo 326 del Código de Comercio dispone que no se reputarán mercantiles, entre otras, las ventas que hicieren los propietarios y labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas, así como las ventas que, de los objetos construidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres.

Calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Profesores	Calificación
En academia propia	Empresarial
A domicilio, clases particulares	Profesional
En Institutos, Colegios, Universidades, etc., con relación laboral o estatutaria	Trabajo

Agentes comerciales y comisionistas	Calificación
Acercan o aproximan a las partes interesadas sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Profesional
Asumen el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles u operan en nombre propio	Empresarial
Con relación laboral (de carácter común o especial) con la empresa a la que representan sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Trabajo

Abogados	Calificación
Cantidades percibidas en turno de oficio	Profesional
Cantidades percibidas en el ejercicio libre de su profesión	Profesional
Cantidades percibidas a sueldo de una empresa (aunque figuren inscritos en sus respectivos Colegios profesionales)	Trabajo

Propiedad intelectual o industrial	Calificación
Autores que editan sus propias obras	Empresarial
Autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia medios de producción	Profesional
Autores que no editan sus obras y no ordenan medios de producción	Trabajo

Conferencias, coloquios, seminarios y similares	Calificación
Con carácter general	Trabajo
Si existe ordenación por cuenta propia de medios de producción	Profesional

Mensajeros	Trabajo

Agentes, subagentes y corredores de seguros y sus colaboradores mercantiles (1)	Profesional

Vendedores del cupón de la O.N.C.E.	Trabajo

Expendedores oficiales de la red comercial del O.N.L.A.E. y Administradores de Loterías	Profesional

Farmacéuticos	Calificación
Venta de productos farmacéuticos	Empresarial
Análisis y elaboración de fórmulas magistrales	Profesional

Notarios, Registradores y Agentes de Aduanas	Profesional

(1) Los trabajadores de entidades aseguradoras o de los mediadores anteriores, aunque produzcan excepcionalmente algún seguro, perciben rendimientos del trabajo.

Regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

La Ley del Impuesto ha incorporado, prácticamente en su totalidad, la reforma operada en 1998 en el ámbito de la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Las características más relevantes de la citada reforma pueden agruparse en torno a los siguientes puntos:

1º Creación de una modalidad simplificada dentro del régimen de estimación directa.

Dicha modalidad se caracteriza por la reducción de obligaciones registrales y la determinación del rendimiento neto por diferencia entre ingresos y gastos, simplificando el cálculo de algunos de ellos, especialmente aquellos que, según las reglas generales, comportan mayores exigencias contables (amortizaciones y provisiones fiscalmente deducibles). Para las primeras, se establece una tabla simplificada y las segundas, se cuantifican mediante un porcentaje de gastos del 5 por 100 sobre la diferencia positiva entre los ingresos computables y los gastos deducibles, excluido este concepto.

2º Nueva estructuración del régimen de estimación objetiva.

La regulación del régimen de estimación objetiva incorpora como novedades destacables la desaparición de la modalidad de coeficientes, quedando constituido este régimen por el sistema de signos, índices o módulos. Asimismo, en la determinación del rendimiento neto resultan deducibles las amortizaciones del inmovilizado.

3º Nueva regulación de las obligaciones contables y registrales.

La regulación de las obligaciones contables y registrales se adecúa a la estructura de los nuevos regímenes y modalidades de determinación del rendimiento neto. En este sentido, únicamente los titulares de actividades empresariales de carácter mercantil que determinen el rendimiento neto de las mismas en la modalidad normal del régimen de estimación directa están obligados a la llevanza de contabilidad ajustada a los preceptos del Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo, entre las que destaca especialmente el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (B.O.E. del 27). En el resto de supuestos únicamente resulta obligatoria la llevanza de libros registro de carácter fiscal. No obstante, los contribuyentes que lleven, de forma voluntaria, la contabilidad ajustada al Código de Comercio no están obligados a llevar adicionalmente los citados libros registro.

En definitiva, los regímenes de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales, mercantiles o no mercantiles, y profesionales aplicables en el ejercicio 2000 son los siguientes:

- **Estimación directa**, que comprende dos modalidades**:**
  - Modalidad normal y modalidad simplificada
- **Estimación objetiva**.

■ ***Importante:*** *En el presente ejercicio, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que éstas tributan, con determinadas especialidades, junto con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas del resto de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente.*

Sin perjuicio del comentario detallado de cada uno de los regímenes y modalidades de determinación del rendimiento neto en los capítulos correspondientes del Manual, el siguiente cuadro recoge las notas más significativas de cada uno de dichos regímenes o modalidades.

Regímenes o modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades empresariales o profesionales

Régimen o modalidad	Ámbito de aplicación	Determinación del rendimiento neto	Obligaciones registrales
Estimación directa (modalidad normal) **EDN**	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 100.000.000 pta. - Que hayan renunciado a la EDS	Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (=) Rendimiento neto (-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (30 por 100) (=) Rendimiento neto reducido	Actividades mercantiles: - Contabilidad ajustada al Código de Comercio. Actividades no mercantiles: * *En general* Libros registros de: - Ventas e ingresos. - Compras y gastos. - Bienes de inversión. * *Actividades profesionales* Además de los anteriores: - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.
Estimación directa (modalidad simplificada) **EDS**	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que su actividad no sea susceptible de acogerse a la EO. - Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. Siempre que, además, el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 100.000.000 pta.	Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones) (-) Amortizaciones s/ tabla simplificada. (=) Diferencia (-) 5% de la diferencia **[1]** (=) Rendimiento neto (-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (30 por 100) (=) Rendimiento neto reducido	En general Libros registros de: - Ventas e ingresos. - Compras y gastos. - Bienes de inversión. Actividades profesionales Además de los anteriores: - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.
Estimación objetiva **EO**	Empresarios y profesionales en los que concurran las siguientes circunstancias: - Que su actividad esté incluida entre las relacionadas en los apartados 1º y 2º de la OM de 07-02-00. - Que no superen la magnitud máxima de exclusión. - Que no hayan renunciado a la aplicación de la EO.	Nº unidades de los módulos (x) Rdto. neto anual por unidad (=) Rdto. neto previo (-) Minoraciones por incentivos al empleo y por amortizaciones (s/ tabla simplificada) (=) Rendimiento neto minorado (x) Índices correctores (=) Rdto. neto de módulos (-) Gastos extraordinarios (=) Rdto. neto calculado por EO (-) Reducción Ley 55/1999 (mínimo 7 por 100, máximo 12 por 100) (+) Otras percepciones empresariales (=) Rendimiento neto (-) Reducción de rendimientos con período de generación superior a dos años y de los obtenidos de forma notoriamente irregular (30 por 100) (=) Rendimiento neto reducido	Si se practican amortizaciones: - Libro registro de bienes de inversión. Actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales): - Libro registro de ventas e ingresos.

[1] En concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, siempre que la diferencia anterior sea positiva.

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Como se ha comentado, una de las principales modificaciones introducidas por la Ley del I.R.P.R. en la fiscalidad de los rendimientos de actividades económicas está constituida por la no inclusión de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas en el rendimiento neto de las mismas.

Este principio, sin embargo, no supone que el concepto de "elementos patrimoniales afectos" haya perdido su importancia en el ámbito de las actividades económicas. Así, los ingresos derivados de los elementos patrimoniales afectos se computan dentro de los de la actividad y los gastos realizados en dichos bienes, incluidas las amortizaciones, pueden tener, de acuerdo con las especialidades de los diversos regímenes o modalidades de determinación del rendimiento neto, la consideración de gastos deducibles para la determinación de dicho rendimiento. Constituye, pues, una cuestión de gran importancia también en la nueva Ley la determinación del concepto de "elementos patrimoniales afectos a una actividad económica".

La distinción entre elementos patrimoniales afectos a una actividad económica y no afectos no es posible efectuarla en todos los casos desde un único principio, sino que es necesaria la aplicación simultánea de diversos criterios normativos para precisar, en última instancia, el carácter de afecto o no afecto de un determinado bien o derecho en concreto.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta recoge como criterios de afectación de bienes y derechos los siguientes:

1º Son bienes y derechos afectos los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.

Conforme a este criterio, se consideran expresamente afectos los siguientes elementos patrimoniales:

- Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

De acuerdo con lo expuesto, no pueden considerarse afectos aquellos bienes destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

■ ***Importante:*** *En ningún caso, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones o participaciones) y de la cesión de capitales a terceros como, por ejemplo, todo tipo de cuentas bancarias.*

2º Los elementos afectos han de utilizarse sólo para los fines de la actividad.

Con arreglo a esta nota, no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

A estos efectos, se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

No obstante, existe una importante particularidad en relación con los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de

recreo. Estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma, sin que en ningún caso puedan considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Como únicas excepciones, se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante), sin perder por ello su condición de bienes afectos, de los automóviles de turismo y demás medios de transporte que, estando incluidos en la enumeración del párrafo anterior, se relacionan a continuación:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.
b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
c) Los destinados a prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3º La utilización necesaria y exclusiva para los fines de la actividad de un bien divisible puede recaer únicamente sobre una determinada parte del mismo (afectación parcial) y no necesariamente sobre su totalidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

La afectación parcial de un elemento patrimonial comporta importantes consecuencias fiscales ya que, los ingresos y gastos correspondientes a dicha parte del bien deben incluirse entre los correspondientes a la actividad económica a que esté afecto.

4º No se entienden afectados aquellos elementos patrimoniales que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

5º En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

Si se utiliza un elemento común o ganancial, el titular debe considerarlo plenamente afectado a la actividad, aunque el citado bien pertenezca a ambos cónyuges. Por contra, los bienes privativos del cónyuge que no ejerce la actividad económica no pueden considerarse afectos a la misma sino que tienen la consideración de elementos patrimoniales cedidos.

Ejemplos

1. **Don V.R.V., abogado en ejercicio, utiliza el ordenador de su despacho profesional para asuntos particulares en determinados días festivos.**

   La utilización del ordenador, que objetivamente tiene el carácter de inmovilizado adquirido y utilizado para el desarrollo de la actividad profesional, en días inhábiles está expresamente recogida en el Reglamento como una excepción al requisito de la exclusividad de la afectación, por lo que, en este caso, el ordenador puede considerarse en su totalidad como un bien afecto.

2. **Don S.A.M., taxista, suele utilizar su vehículo en ciertos días de descanso para ir al campo con su familia.**

   La utilización del taxi para necesidades privadas en días inhábiles en los que se interrumpe el normal ejercicio de la actividad, no impide considerar dicho vehículo plenamente afecto a la actividad empresarial desarrollada por su titular, al tratarse de un vehículo destinado al transporte de viajeros mediante contraprestación y aparecer expresamente exceptuado del requisito de exclusividad absoluta aplicable con carácter general a los automóviles de turismo.

3. **Don A.A.R., médico oftalmólogo, utiliza dos habitaciones de su vivienda exclusivamente como consulta. Dichas habitaciones, que tienen 40 m^2 y así consta en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Actividades Económicas, representan el 30% de la superficie total de la vivienda habitual. ¿Puede considerarse afectada a la actividad profesional la superficie utilizada para consulta y, consiguientemente, deducirse de los rendimientos de la actividad los gastos correspondientes a dicha superficie?**

   La parte de la vivienda utilizada exclusivamente como consulta puede considerarse afectada a la actividad profesional desarrollada por su titular; por lo tanto, los gastos propios y específicos de esta parte de la vivienda pueden deducirse de los rendimientos íntegros de la actividad profesional.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación

Como consecuencia de los criterios de afectación de elementos patrimoniales anteriormente comentados, deben distinguirse el patrimonio empresarial o profesional y el patrimonio personal de los contribuyentes que desarrollan actividades económicas.

El patrimonio empresarial o profesional está constituido por todos aquellos bienes o derechos integrados en el ámbito organizativo de una actividad económica desarrollada por su titular. Por su parte, el patrimonio particular comprende el resto de bienes o derechos cuya titularidad corresponde igualmente al contribuyente, pero que no están afectos al desarrollo de ninguna actividad económica.

Los principios y reglas que rigen la afectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio particular del titular de la misma no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte del patrimonio del contribuyente.

2º El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el valor de adquisición que tuviese el mismo en el momento de la afectación.

Dicho valor está formado por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el elemento patrimonial y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el adquirente. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, com-

putándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. **(1)**

Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido a título lucrativo por el titular de la actividad, se aplicarán las reglas anteriores, si bien como importe real de la adquisición se tomará el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3º Se entenderá que no ha existido afectación, a efectos de su posible transmisión, si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos 3 años desde ésta.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio particular del titular: desafectación

Los principios y reglas de la desafectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al particular del contribuyente no produce alteración patrimonial mientras el elemento patrimonial continúe formando parte de su patrimonio.

2º La incorporación del bien o derecho al patrimonio particular se efectúa por el valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso. **(2)**

3º La desafectación no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada desde el momento en que ésta se realiza.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación, incluso cuanto ésta se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad, no resultarán aplicables los porcentajes reductores a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del impuesto en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida. **(3)**

Ejemplo 1

Don F.R.G., médico estomatólogo, instala su consulta el 1 de enero de 2000 en un local de su propiedad que permanecía alquilado desde su adquisición, constando dicha fecha recogida en su libro registro de bienes de inversión.

El citado local fue adquirido por don F.R.G. el día 1 de mayo de 1982 por la cantidad de 10.000.000 de pesetas, abonando además en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, notaría y Registro de la Propiedad, 850.000 pesetas. Para determinar la base de la amortización, el valor del suelo asciende a 3.000.000 de pesetas.

El día 31 de mayo de 2001 traslada su consulta a otro local, procediendo a alquilar de nuevo el local anterior por 150.000 pesetas mensuales.

Determinar el tratamiento fiscal de dichas operaciones.

---

(1) Los componentes del valor de adquisición se comentan con mayor detalle en el Capítulo X de este Manual "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES" páginas 271 y 272.

(2) Los componentes del valor neto contable se comentan en las páginas 289 y 290 del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.

(3) La disposición transitoria novena de la Ley, en la redacción dada a la misma por la disposición transitoria primera de la Ley 55/1999, establece un régimen especial aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos y a los desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El comentario de este régimen transitorio se contiene en las páginas 274 a 277 del Capítulo X de este Manual.

Solución:

La afectación del local comercial a la actividad profesional se entiende producida el día 1 de enero de 2000, al cumplirse a partir de dicha fecha los requisitos de utilización necesaria y exclusiva del local para el desarrollo de la actividad y de contabilización.

La incorporación del local a la contabilidad (libro registro de bienes de inversión) debe realizarse por el siguiente valor:

- Importe real de la adquisición	10.000.000
- Gastos y tributos inherentes a la adquisición	850.000
Total	**10.850.000**
Menos: Amortización fiscalmente deducible (01-05-1982 a 31-12-1999) **(1)**	
Año 1982: (7.850.000 x 1,5% x 8/12)	78.500
Años 1983 a 1998: (7.850.000 x 1,5% x 16)	1.884.000
Año 1999: (7.850.000 x 2%)	157.000
Total amortizaciones	**2.119.500**
Valor de afectación (10.850.000 - 2.119.500)	**8.730.500**

(1) A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (3.000.000 de pesetas). Asimismo, se ha tomado como porcentaje de amortización para los años 1983 a 1988, el porcentaje del 1,5, que fue el fiscalmente deducible mientras el local estuvo arrendado en los citados años. Para el ejercicio 1999, el porcentaje utilizable es el 2. (Artículo 13.2, letra a, del vigente Reglamento del Impuesto).

Al producirse la desafectación del local el día 31 de mayo del año 2001, la incorporación del bien al patrimonio particular se efectúa por el valor neto contable del mismo a dicha fecha.

- Valor de afectación:	8.730.500
Menos: Amortizaciones (01-01-2000 a 31-05-2001) **(2)**	
Año 2000: (5.730.500 x 3%)	171.915
Año 2001: (5.730.500 x 3% x 5/12)	71.631
Total amortizaciones	**243.546**
Valor neto contable (8.730.500 - 243.546)	**8.486.954**

(2) Las amortizaciones fiscalmente computables coinciden con las practicadas por el titular de la actividad y corresponden al coeficiente lineal máximo de amortización para este tipo de elemento patrimonial, suponiendo que determina el rendimiento neto por estimación directa simplificada. Coeficiente máximo para edificios, según tabla simplificada: 3%.

El alquiler posterior del local no impide considerarlo como plenamente afecto durante el período en que en él estuvo instalada la consulta.

Ejemplo 2

Don R.S.T., titular de una empresa de reducida dimensión y que determina el rendimiento neto en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, adquiere directamente para la actividad un inmueble nuevo, que comienza a utilizar el 31-01-2000, por 25.000.000 de pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. Según el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el 30 por 100 del valor catastral corresponde al valor del suelo.

El día 1 de julio de 2001 procede a vender dicho local por 27.000.000 de pesetas descontados los gastos y tributos inherentes a dicha transmisión.

Determinar el valor de adquisición del local en el momento de su venta

Solución:

El valor de adquisición es el valor neto contable del local en el momento de su transmisión.

Valor de adquisición	25.000.000
Menos: Amortizaciones fiscalmente deducibles: **(1)**	
Amortización año 2000: (17.500.000 x 4,5% x 11/12)	721.875
Amortización año 2001: (17.500.000 x 4,5% x 6/12)	393.750
Total amortizaciones	**1.115.625**
Valor neto contable (25.000.000 - 1.115.625)	**23.884.375**

(1) El coeficiente de amortización utilizado es el lineal máximo establecido para los edificios en la tabla simplificada de amortizaciones: 3% x 1,5 (por aplicación del régimen especial de empresas de reducida dimensión de la Ley 43/1995) = 4,5%.

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos

La transmisión de elementos patrimoniales afectos pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de la actividad económica origina ganancias o pérdidas patrimoniales que no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad. La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realiza de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley del impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales. **(1)**

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas se estructuran con arreglo al siguiente detalle:

- Empresarios mercantiles en estimación directa normal:
  - Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad. **(2)**
- Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada:
  - Libro registro de ventas e ingresos.
  - Libro registro de compras y gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
- Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades:
  - Libro registro de ingresos.
  - Libro registro de gastos.

(1) Véase en el Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES" el epígrafe dedicado a la transmisión de elementos patrimoniales afectos páginas 289 a 294.

(2) De acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado este último por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, (B.O.E. del 27), los libros específicos que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa.

- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

- Empresarios y profesionales en estimación objetiva.
  - Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones).
  - Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

■ ***Importante:*** *Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar adicionalmente los libros registro de carácter fiscal a que se refieren los apartados anteriores*

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo.

La Ley del I.R.P.F. establece como principio inspirador básico en esta materia la remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en el propio Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el criterio general de imputación fiscal está constituido por el principio de devengo, conforme al cual los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

No obstante lo anterior, los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior al que corresponda, se computaran en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en el párrafo anterior. **(1)**

Criterios especiales de imputación fiscal.

La propia Ley del Impuesto sobre Sociedades establece en determinados supuestos criterios especiales de imputación fiscal diferentes del criterio general del devengo anteriormente comentado. Los supuestos regulados por la citada Ley son los siguientes:

(1) Véase al respecto lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Operaciones a plazos.

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho.

Se entienden por operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubieren contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

Dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a los planes de pensiones.

Las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables al período impositivo en que se abonen las prestaciones.

La misma regla se aplicará para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que no hubieran resultado deducibles.

Recuperación de valor de elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor.

La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor, se imputará al período impositivo en que se haya producido dicha recuperación, ya sea en la empresa que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

Igual regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieren sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

Otros criterios especiales de imputación fiscal contenidos en el Reglamento del I.R.P.F.

Criterio de imputación de cobros y pagos.

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, con excepción de los titulares de actividades empresariales mercantiles en régimen de estimación directa, modalidad normal, obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como de los que, sin estar obligados a ello, lleven voluntariamente dicha contabilidad, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de todas sus actividades.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La opción por dicho criterio, cuya duración mínima es de tres años, perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente desarrollase alguna actividad empresarial de carácter mercantil en régimen de estimación directa, modalidad normal, o llevase contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo.

Criterio de imputación del anticipo a cuenta de la cesión de la explotación de los derechos de autor.

En el caso de rendimientos de actividades económicas derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

Otros criterios de imputación fiscal propuestos por el contribuyente

La eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de su actividad económica, está supeditada a la aprobación de los mismos por la Administración tributaria.

A tal efecto, los contribuyentes deberán presentar una solicitud ante la Delegación correspondiente a su domicilio fiscal, en la que conste la descripción del criterio utilizado, así como su adecuación al principio de imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales resultantes de su contabilidad.

■ ***Importante:*** *La utilización de los criterios especiales de imputación fiscal o el cambio del criterio de imputación no podrá alterar la calificación fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles, ni originar el que algún cobro o pago deje de computarse o que se compute nuevamente en otro ejercicio. Asimismo, dichas circunstancias tampoco podrán suponer una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las restantes normas de imputación temporal anteriormente comentadas.*

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base del último período impositivo que deba declararse.

¿A quién corresponden los rendimientos de las actividades económicas?

Los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa dichas actividades, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas.

En el supuesto de unidades familiares en las que alguno de sus miembros desarrolle actividades económicas, la normativa del Impuesto sobre la Renta delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre los miembros de la misma unidad familiar en relación con las siguientes cuestiones:

- Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.
- Cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad entre miembros de la misma unidad familiar.

Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Las retribuciones por el trabajo del cónyuge o de los hijos menores en la actividad económica desarrollada por el contribuyente, tienen la consideración de rendimientos del trabajo dependiente para el perceptor y de gasto deducible para el pagador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditación suficiente de que el cónyuge, o hijo menor no emancipado, del titular de la actividad económica trabaja habitualmente y con continuidad en la misma.
- Convivencia del cónyuge, o hijo menor, con el titular de la actividad.
- Existencia de contrato laboral.
- Afiliación del cónyuge, o hijo menor, al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Existencia de retribuciones estipuladas por el trabajo desarrollado, que no pueden ser superiores (aunque sí inferiores) a las de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el cónyuge o hijos menores. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse éste último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerará rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

■ ***Importante:*** *La utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica, no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Particularidades en las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva

Cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, no resultan en ningún caso deducibles las retribuciones estipuladas con su cónyuge o hijos menores por el trabajo que éstos realicen al servicio de la actividad, ya que en el citado régimen el rendimiento neto se determina en función de signos, índices o módulos objetivos que ya prevén esta circunstancia.

Sin embargo, si el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de personal asalariado a efectos del citado régimen, las retribuciones estipuladas tienen para ellos el carácter de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto.

De modo análogo, tampoco resultan deducibles las contraprestaciones (o el valor de mercado, en su defecto) correspondientes a las cesiones de bienes o derechos que el cónyuge o los hijos menores realicen para su utilización en la actividad. Por su parte, las contraprestaciones percibidas por el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de rendimientos del capital y como tales deben declararlas.

Supuesto especial: rendimientos de actividades económicas realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas

La Ley del Impuesto establece que las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, no teniendo personalidad jurídica propia, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Por consiguiente, cuando una actividad económica se ejerza por una entidad de las mencionadas anteriormente, el rendimiento neto de la misma habrá de determinarse por la entidad de forma unitaria para, una vez cuantificado, ser atribuido entre sus miembros en la proporción que a cada uno de ellos le corresponda según su participación en el resultado de la entidad.

Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Por lo que al Impuesto sobre la Renta se refiere, las obligaciones fiscales a cargo de la entidad y de cada uno de los socios, comuneros o partícipes se distribuyen de la forma siguiente:

- **Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas.**
  - Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad.
  - Determinación del rendimiento neto.
  - Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta.
- **Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes.**
  - Realización de pagos fraccionados.
  - Declaración del rendimiento neto atribuido.

Capítulo VI. Rendimientos de actividades económicas.
Régimen de estimación directa

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

Ámbito de aplicación de la modalidad normal.

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada.

Renuncia a la modalidad simplificada y revocación de la renuncia.

Exclusión de la modalidad simplificada.

Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada.

Incompatibilidad entre regímenes y modalidades de determinación del rendimiento neto.

Entidades en régimen de atribución de rentas.

Determinación del rendimiento neto

Ingresos íntegros.

Gastos deducibles.

Determinación del rendimiento neto reducido

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión en régimen de estimación directa

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión.

Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.

Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

Amortización acelerada de elementos del inmovilizado material nuevos y del inmovilizado inmaterial.

Dotación global por posibles insolvencias de deudores.

Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Contratos de arrendamiento financiero: cuotas deducibles.

Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (arts. 68, 69 y 70 de la Ley 30/1994)

Convenios de colaboración en actividades de interés general (artículo 68 de la Ley 30/1994).

Adquisición de obras de arte para oferta de donación (artículo 69 de la Ley 30/1994).

Gastos en actividades de interés general y de fomento de algunas artes (artículo 70 de la Ley 30/1994).

Caso práctico (actividad profesional en estimación directa, modalidad normal)

Concepto y ámbito de aplicación

El método de estimación directa constituye el régimen general para la determinación del resultado fiscal de los distintos componentes de la base imponible del Impuesto sobre la Renta, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este régimen se basa en las declaraciones presentadas por el interesado así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración.

El régimen de estimación directa tiene dos modalidades:

- **Modalidad normal.**
- **Modalidad simplificada.**

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

La modalidad normal del régimen de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente en el ejercicio 2000 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el régimen de estimación objetiva **(1)**, siempre que se cumpla cualquiera de los siguientes requisitos:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior correspondiente al conjunto de todas las actividades desarrolladas por el contribuyente supere los 100 millones de pesetas anuales.**

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

- **Que se renuncie a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.**

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada

La modalidad simplificada del régimen de estimación directa tiene carácter voluntario, por lo que el contribuyente puede renunciar a su aplicación. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse en el ejercicio 2000 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el régimen de estimación objetiva **(1)**, siempre que se cumpla cualquiera de los dos requisitos siguientes:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior correspondiente al conjunto de todas las actividades desarrolladas por el contribuyente no supere los 100 millones de pesetas anuales.**

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

  Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos que más adelante se comentan.

(1) La relación de actividades económicas susceptibles de acogerse en el ejercicio 2000 al régimen de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos VII y VIII (Págs. 169 a 171 y 216, respectivamente).

- **Que se renuncie al régimen de estimación objetiva o se produzca la exclusión del mismo.**

  ■ ***Importante:*** *Con excepción de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva, en el primer año de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará por esta modalidad, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.*

Determinación del importe neto de la cifra de negocios.

De acuerdo con la normativa mercantil **(1)**, el importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

Partidas positivas:

- El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.
- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.
- El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.

El importe de las restantes subvenciones no deberá incluirse a estos efectos.

Partidas negativas:

- Las devoluciones de ventas.
- Los "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios, así como los descuentos comerciales efectuados sobre los ingresos computados.
- El I.V.A. y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios, si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios.

Renuncia a la modalidad simplificada y revocación de la renuncia

La modalidad simplificada del régimen de estimación directa es un método de determinación del rendimiento neto derivado del ejercicio de actividades económicas de carácter opcional al que puede renunciar el titular de dichas actividades.

La renuncia deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. En el año en que se inicia la actividad, la renuncia debe efectuarse con anterioridad al ejercicio efectivo de la misma.

Una vez presentada, **la renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años**. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo citado anteriormente se revoque aquélla.

---

(1) Véase el artículo 191 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (B.O.E. del 27), así como la Resolución de 16 de mayo de 1991 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). (B.O.E. de 18 de enero de 1992).

Excepcionalmente, para el ejercicio 2000, el plazo especial para la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, así como para la revocación de la misma es el comprendido entre el día ***11 de febrero de 2000*** *(día siguiente a la fecha de publicación en el B.O.E. de la Orden ministerial que desarrolla, para el año 2000, el régimen de estimación objetiva)* ***y el 31 de marzo de 2000****.*

No obstante, las renuncias presentadas para el año 2000 durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. En estos casos, los contribuyentes podrán modificar su opción en el plazo señalado en el párrafo anterior ***(1)***

Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

Exclusión de la modalidad simplificada

La exclusión de la modalidad simplificada se produce por el hecho de que **el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente supere la cuantía de 100 millones de pesetas anuales**. La exclusión producirá efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia. En consecuencia, en el año en que se supera el importe de 100 millones de pesetas, se permanece en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada

La renuncia a la modalidad simplificada tiene como consecuencia que el rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente deba determinarse durante un período mínimo de tres años por la modalidad normal del régimen de estimación directa.

La exclusión de la modalidad simplificada implica, asimismo, la obligación de determinar el rendimiento neto de todas las actividades desarrolladas en la modalidad normal del régimen de estimación directa.

Sin embargo, en este último caso, dicha obligación no tiene un período determinado de duración, por lo que, si en el primer ejercicio en el que se aplica la modalidad normal, el importe neto de la cifra de negocios no supera la cuantía de 100 millones de pesetas, deberá volverse en el siguiente a determinar el rendimiento neto en la modalidad simplificada, salvo que se renuncie a esta última.

Debido al diferente período temporal de vigencia de los efectos que se derivan de la renuncia (tres años) y de la exclusión (año inmediato siguiente), el Reglamento del Impuesto establece la cautela de que si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia a la modalidad simplificada deba surtir efecto se superara el límite que determina la exclusión de la misma, la renuncia se tendrá por no presentada, ya que en este supuesto el paso a la modalidad normal del régimen de estimación directa se produce por superar el límite de 100 millones de pesetas, vinculando sólo para el ejercicio inmediato siguiente (y no, tres años como se derivaría de la renuncia al régimen simplificado).

---

(1) Véase, a este respecto, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de didiembre, (B.O.E. del 30).

Incompatibilidad entre regímenes y modalidades de determinación del rendimiento neto

Como cláusula de cierre del sistema de relaciones entre las modalidades y regímenes de determinación del rendimiento neto, se establece una rígida incompatibilidad entre ellos. Así, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del régimen de estimación directa, determinará el rendimiento neto de todas sus actividades, incluidas aquellas a las que resulte aplicable el régimen de estimación objetiva, por esta misma modalidad.

De igual forma, si el rendimiento neto de alguna actividad económica se determina en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, todas las actividades a las que resulte aplicable el régimen de estimación objetiva, pasarán a determinar el rendimiento neto en la citada modalidad simplificada.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a la modalidad simplificada, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, con lo que dicho año se simultaneará el régimen de estimación directa normal para la determinación del rendimiento neto de la nueva actividad y el régimen de estimación directa simplificado para el resto de actividades, tributando por estimación directa normal todas las actividades en el siguiente ejercicio como consecuencia de la renuncia.

Entidades en régimen de atribución de rentas

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, salvo renuncia expresa a la misma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas, con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de ellos.

b) Que la entidad cumpla los requisitos anteriormente comentados, determinantes de la aplicación de la modalidad.

En consecuencia, la aplicación del régimen de estimación directa a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este régimen, cualquiera que sea la situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. Sin embargo, la revocación de dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal.

Ejemplo 1

Don S.M.G. abogado, además del ejercicio libre de su profesión, es titular desde 1994 de una explotación agrícola cuyo rendimiento neto lo determina en el régimen de estimación objetiva.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en el ejercicio 2000, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios derivado de dichas actividades no ha superado en el ejercicio 1999 el importe de 100 millones de pesetas?

Solución:

Para la actividad profesional debe determinarse el rendimiento neto en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa. Asimismo, dada la incompatibilidad entre el régimen de estimación directa y el de estimación objetiva, para la actividad agrícola debe pasarse a determinar el rendimiento neto con arreglo al primer régimen, aunque no se hayan superado los límites establecidos en el régimen de estimación objetiva para su exclusión.

Ejemplo 2

La comunidad de bienes "Hermanos P, C de B" ejerce la actividad de fabricación de muebles de cocina, (Epígrafe I.A.E. 468.1) en un local de su propiedad, en el que trabajan desde 1994, los tres comuneros y cinco empleados. En el ejercicio 1999 el volumen de operaciones ascendió a 41.500.000 ptas.

Uno de los comuneros (Don H.P.R.) es, además, distribuidor a título particular de una conocida marca de electrodomésticos, (Epígrafe I.A.E. 615.3), actividad para la cual dispone de un almacén donde tiene cinco personas empleadas, habiendo ascendido el volumen de ventas del ejercicio 1999 a 102.300.000 pesetas.

Durante el plazo establecido al efecto, la comunidad de bienes no presentó renuncia alguna en relación con el régimen de determinación del rendimiento neto.

¿Cuál es el régimen de determinación del rendimiento neto aplicable en el ejercicio 2000 a las actividades de "Hermanos P, C de B" y de Don H.P.R.?

Solución:

1º) Fabricación de muebles de cocina, "Hermanos P, C de B".

Se trata de una actividad empresarial incluida en la relación de actividades a las que les es susceptible de aplicación en 2000 el régimen de estimación objetiva; no obstante, al haberse utilizado en el ejercicio anterior (1999) más de 4 personas empleadas en la actividad, incluidos los titulares, queda excluida de dicho régimen por superar dicha magnitud específica, siéndole de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, ya que no ha renunciado expresamente a su aplicación y la cifra de negocios no fue superior a 100 millones de pesetas en el año anterior.

2º) Distribución de electrodomésticos, don H.P.R.

Se trata, de una actividad no incluida entre las que pueden acogerse en 2000 al régimen de estimación objetiva; por lo tanto, al haber tenido en 1999 un volumen de operaciones superior a 100.000.000 de pesetas, Don H.P.R. deberá determinar el rendimiento neto de su actividad con arreglo a la modalidad normal del régimen de estimación directa.

Determinación del rendimiento neto

De acuerdo con la regulación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el régimen de estimación directa se realiza aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del I.R.P.F..

En virtud de esta remisión al bloque normativo del Impuesto sobre Sociedades, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del I.R.P.F. la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal deben practicarse de la siguiente forma:

- Los **contribuyentes obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa) **deben aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable**, es decir, sobre los ingresos y sobre los gastos.
- **Los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil, profesionales, sea cual sea el régimen de determinación de sus rendimientos netos y titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa) **deben aplicar estos mismos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro** para formular el rendimiento neto de la actividad.

En definitiva, la determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en los epígrafes **E_1** y **E_2** de las páginas 3 y 4, respectivamente, del modelo ordinario de declaración (D-100). Para ello, deberán aplicarse los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración que a continuación se detallan en cada una de las partidas que tienen la consideración de ingresos computables y gastos deducibles.

■ ***Importante:*** *A efectos de la declaración del rendimiento neto en el régimen de estimación directa se consideran actividades económicas independientes la totalidad de las realizadas por el contribuyente que pertenezcan a cada uno de los siguientes grupos:*

- *Actividades empresariales de naturaleza mercantil.*
- *Actividades empresariales no mercantiles.*
- *Actividades profesionales.*

Ingresos íntegros

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables derivados del ejercicio de actividades empresariales o profesionales los siguientes:

Ingresos de explotación.

Tienen esta consideración la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad, incluidos, en su caso, los procedentes de servicios accesorios a la actividad principal.

Otros ingresos (incluidas subvenciones y transferencias).

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

- Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos producidos por la propia empresa.
- Excesos y aplicaciones de provisiones.
- Otros ingresos de gestión.

- Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación (existencias de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, etc.).

Si las indemnizaciones afectaran a elementos del activo fijo afecto, su importe no se computará como ingreso, sino que deberá formar parte del valor de enajenación de los mismos a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante.

Integración de las subvenciones y otras ayudas percibidas en el desarrollo de la actividad.

Dentro de las subvenciones, que deben computarse en todo caso como ingresos de la actividad, sea cual sea su naturaleza y destino, cabe distinguir las siguientes:

Las subvenciones de capital, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. **(1)**

Las subvenciones corrientes, que son aquellas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se devengan.

Subvenciones de la política agraria comunitaria y otras ayudas públicas. La disposición adicional vigésima segunda de la Ley del Impuesto establece que no se integrarán en la base imponible del I.R.P.F. las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción, por titulares de actividades agrícolas y ganaderas, de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria.

- Abandono definitivo del cultivo de viñedo.
- Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
- Prima al arranque de plataneras.
- Abandono definitivo de la producción lechera.
- Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
- Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

b) La percepción, por titulares de actividades pesqueras, de la ayuda de la política pesquera comunitaria denominada "Abandono definitivo de la actividad pesquera".

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.

d) La percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

---

(1) Véase, dentro de este mismo Capítulo, el epígrafe "Determinación del rendimiento neto reducido", pág. 146.

Ahora bien, aunque la subvención o ayuda pública trata de absorber la posible pérdida experimentada en los elementos patrimoniales afectos a la actividad, en aquellos supuestos en los que el importe de estas subvenciones o ayudas sea inferior al de las pérdidas o disminuciones de valor que, en su caso, se hayan producido en los elementos patrimoniales afectos a dichas actividades, la diferencia negativa podrá consignarse como pérdida patrimonial, atendiendo al período de generación de la misma (igual o inferior a un año y más de un año) para su declaración. Cuando no existan pérdidas en los elementos afectos, sólo se excluirá de gravamen el importe de la subvención o ayuda, pero no la ganancia patrimonial que se obtenga en la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

El siguiente cuadro recoge el tratamiento fiscal de estas subvenciones y ayudas públicas en función del importe percibido y del resultado producido (ganancia o pérdida patrimonial) en los elementos afectos a la actividad a los que la ayuda o subvención se refiere.

Signo de la alteración patrimonial producida (1)	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Pérdida	Mayor que la pérdida patrimonial	Ninguna
	Menor que la pérdida patrimonial	Pérdida patrimonial **(2)** (diferencia entre la subvención o ayuda percibida y la pérdida experimentada)
Ganancia **(3)**	Cualquiera	Sólo la ganancia patrimonial obtenida **(2)**

Notas al cuadro:

(1) Determinado conforme a las reglas generales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención.

(2) La declaración de la ganancia o pérdida patrimonial deberá efectuarse en función de que el elemento patrimonial o las mejoras realizadas en el mismo tuviesen hasta un año o más de un año de antelación a la producción de la alteración. Las ganancias patrimoniales podrán acogerse, en todo o en parte, al beneficio de la integración diferida con arreglo a los requisitos y condiciones establecidos al efecto. Véase el epígrafe "Transmisión de bienes afectos" dentro del Capítulo X de este Manual.

(3) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos.

Subvenciones forestales.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimonovena de la Ley del impuesto, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

Autoconsumo de bienes y servicios.

Dentro de esta expresión se comprenden no sólo las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo), sino también las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita o por un precio notoriamente inferior al normal de mercado (cesiones gratuitas o semigratuitas).

La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse imperativamente por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

■ ***Importante:*** *Cuando exista contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes cedidos o de los servicios prestados, se tomará como criterio de valoración de los ingresos el precio normal de mercado de los mismos.*

Tratamiento del IVA repercutido

El I.V.A. repercutido no deberá computarse dentro de los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito empresarial o profesional, siempre que la actividad desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes del I.V.A.:

- Régimen General
- Régimen Especial de Bienes Usados, Objetos de Arte, Antigüedades y Objetos de Colección.
- Régimen Especial de las Agencias de Viajes.
- Régimen Simplificado.

Por el contrario, el I.V.A. repercutido y, en su caso, las compensaciones reintegradas, deberá incluirse entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, siempre que la actividad desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes del I.V.A.:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Gastos deducibles

La declaración de los gastos deducibles se efectuará agrupando los que, habiéndose producido en el desarrollo de la actividad, tengan la consideración de fiscalmente deducibles. Dicha agrupación se realizará con arreglo a las rúbricas que figuran en el impreso de declaración (modelo D-100). Aquellos gastos deducibles que no aparezcan expresamente recogidos en dichas rúbricas, se reflejarán en la correspondiente a "Otros gastos fiscalmente deducibles".

Consumos de explotación.

Esta rúbrica recoge las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que cumplan los dos siguientes requisitos:

1.- Que se realicen para la obtención de los ingresos.

2.- Que se trate de bienes integrantes del activo circulante y que no formen parte del mismo en el último día del período impositivo o, dicho en otras palabras, que se hayan transmitido con o sin sometimiento a transformación previa.

Se consideran incluidas en este concepto, entre otras, las adquisiciones de: mercaderías, materias primas y auxiliares, combustibles, elementos y conjuntos incorporables, envases, embalajes, material de oficina, etc.

En el precio de compra deben incluirse los gastos accesorios, tales como los de transportes, seguro, carga y descarga, etc..

El término "consumidos" hace referencia a que únicamente deben computarse como gasto los bienes aplicados a la actividad durante el ejercicio. Dicha magnitud vendrá dada por el re-

sultado de sumar a las existencias iniciales de tales bienes, las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, y de minorar dicha suma en el valor de las existencias finales del período.

Por lo que respecta a los **criterios valorativos de las existencias,** debe subrayarse que el valor de las finales, que debe coincidir con el valor de las iniciales del ejercicio siguiente, puede determinarse por su precio de adquisición o coste de producción, admitiéndose como criterios valorativos para grupos homogéneos de existencias el coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo basado en el precio de adquisición, son igualmente admisibles si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

Sueldos y salarios.

Se comprenderán en esta rúbrica las cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta que corresponda realizar por las mismas, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios o indemnizaciones satisfechos (aunque resulten exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el perceptor).

Especialidades fiscales de las prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.

Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular, siempre que se cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que el cónyuge o los hijos menores trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el titular de las mismas.
- Que el cónyuge o el hijo menor del titular convivan con este último.
- Que exista el oportuno contrato laboral, de cualquiera de las modalidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y demás disposiciones de desarrollo.
- Que exista afiliación del cónyuge o hijo menor al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo realizado. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Las retribuciones estipuladas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a todos los efectos tributarios.

Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular).

Dentro de esta partida se incluye la Seguridad Social a cargo de la empresa, así como las cotizaciones satisfechas por el titular de la actividad económica.

Especialidades fiscales de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional.

Como regla general, no constituyen gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario o profesional. No obstante, tienen la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando a efectos de dar cumpli-

miento a la obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite anual de 500.000 pesetas, con independencia de su carácter obligatorio o voluntario.

Cuando las aportaciones excedan de este límite, el exceso podrá ser objeto de reducción en la base imponible del impuesto, si bien sólo en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias que los planes de pensiones y con los límites y requisitos que se señalan en el Capítulo XIII en el apartado correspondiente a "Aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social".

Otros gastos de personal.

Dentro de esta rúbrica pueden incluirse los gastos de formación del personal, tanto de carácter habitual como esporádico, las indemnizaciones satisfechas por rescisión de relaciones laborales, los seguros de accidente del personal y cualquier otro relacionado con el personal al servicio de la actividad que no pueda ser considerado como pura liberalidad.

> Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (obsequios, cestas de Navidad, etc.) no se consideran como puras liberalidades, por lo que pueden constituir gastos deducibles.

Se recogerán también en esta rúbrica las contribuciones efectuadas por el empresario o profesional en calidad de promotor de un Plan de Pensiones del que resulten partícipes sus empleados, así como las dotaciones a sistemas alternativos para la cobertura de prestaciones análogas a las de dichos Planes, siempre que unas y otras resulten deducibles fiscalmente.

Para que las contribuciones realizadas por el empresario o profesional a **sistemas alternativos para la cobertura de prestaciones análogas a planes de pensiones** constituyan gasto deducible han de cumplir los siguientes requisitos:

1.- Que se imputen fiscalmente a cada uno de los empleados-partícipes la parte que le corresponda de las citadas contribuciones.

2.- Que el pagador transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

3.- Que el pagador transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Las **dotaciones a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los Planes de Pensiones** no constituyen gasto deducible del ejercicio en que se doten, siendo deducibles las prestaciones en el ejercicio en que se abonen.

Arrendamientos y cánones.

Se entienden incluidos en esta rúbrica los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad, cuando no se adquiera la titularidad de los mismos.

Contratos de arrendamiento financiero.

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, el régimen fiscal de los bienes utilizados en virtud de contratos de arrendamiento financiero “leasing”, es diferente en función de la fecha de celebración de los mismos y de la entrega de los bienes que constituyen su objeto.

Contratos celebrados antes del 1 de enero de 1996.

Los contratos de arrendamiento financiero, celebrados antes del día 1 de enero de 1996 sobre bienes entregados con anterioridad a dicha fecha o sobre bienes inmuebles cuya entrega se realizó dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se rigen por las normas de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.

De acuerdo con dicha disposición, tiene la consideración de gasto deducible el importe total de las cuotas arrendaticias, pero no el valor residual por el cual se ejercite la opción de compra al término del contrato. Si el contrato tiene por objeto elementos patrimoniales no amortizables, únicamente será deducible la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera, pero no la que corresponda a la recuperación del coste del bien para la empresa arrendadora.

Contratos celebrados a partir del día 1 de enero de 1996.

El régimen fiscal correspondiente a estos contratos, e incluso el de los celebrados con anterioridad en los que los bienes objeto de los mismos se hayan entregado a partir del 1 de enero de 1996, se caracteriza por las siguientes notas:

- La carga financiera de cada cuota satisfecha a la entidad arrendadora constituye gasto deducible.
- La parte de cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene la consideración de gasto deducible, siempre que se trate de bienes amortizables y su importe no supere el resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas. **(1)**

Si la actividad económica tiene la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, **(2)** el coeficiente de amortización lineal según tablas se multiplicará por tres a estos efectos.

Especialidades fiscales de las cesiones a la actividad económica de bienes y derechos pertenecientes de forma privativa a miembros de la unidad familiar.

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse éste último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerará rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

■ ***Importante:*** *La utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Reparaciones y conservación

Se consideran gastos de conservación y reparación del activo material afecto a la actividad:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

---

(1) Los coeficientes de amortización aplicables para la modalidad normal del régimen de estimación directa en 2000 se aprobaron como anexo del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. del 24). Para la modalidad simplificada del citado régimen, los coeficientes de amortización aplicables en 2000 se aprobaron por Orden de 27 de marzo de 1998 (B.O.E. del 28).

(2) El concepto de empresa de reducida dimensión se comenta en la página 147 de este mismo Capítulo.

- Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que estén integrados.
- Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

Servicios de profesionales independientes

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

Suministros

Se incluye dentro de este concepto el importe de los gastos correspondientes a electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

Otros servicios exteriores

Se incluyen dentro de este concepto aquellos servicios de naturaleza diversa adquiridos para la actividad económica que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado.

Dentro de dichos servicios pueden señalarse, entre otros, los siguientes:

- Gastos en investigación y desarrollo.
- Transportes.
- Primas de seguros.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- Otros servicios tales como gastos de oficina no incluidos en otras rúbricas.

Tributos fiscalmente deducibles.

Dentro de este concepto se comprenden los tributos y recargos no estatales, las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, siempre que incidan sobre los rendimientos computados, no tengan carácter sancionador y correspondan al mismo ejercicio. Son ejemplos de tributos no estatales el Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.) correspondientes a la actividad económica desarrollada.

No tienen la consideración de gastos deducibles las sanciones, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones tributarias.

Gastos financieros.

Se incluyen todos los gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo. Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- Gastos de descuentos de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
- Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.

- Intereses de demora correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, así como los derivados de liquidaciones administrativas, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.

Por el contrario, no tienen la consideración de gastos financieros deducibles:

- Los que supongan un mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales.
- Los que se deriven de la utilización de capitales propios.

Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles

Se incluye dentro de este concepto el importe del deterioro de los bienes y derechos del inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad, siempre que el mismo responda a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. El cómputo de esta partida exige distinguir según la modalidad de determinación del rendimiento neto al que el contribuyente se encuentre acogido.

a) Tratamiento fiscal de las amortizaciones en la modalidad normal.

Requisitos generales:

Para que las amortizaciones dotadas contablemente resulten fiscalmente deducibles han de cumplirse los siguientes requisitos:

- **Contabilización de las dotaciones**. De acuerdo con los preceptos del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad, la contabilización de las dotaciones a las amortizaciones, con las excepciones que se comentarán más adelante, cumple el requisito general de justificación exigible a todos los gastos deducibles.

  Para los empresarios no mercantiles y los profesionales este requisito se referirá a la anotación en su libro registro de bienes de inversión de la cuota de amortización anual correspondiente a cada uno de dichos bienes.

- **Efectividad de la amortización.** La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período. Se entiende que la depreciación contabilizada o anotada es efectiva cuando:

  a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en las tablas de amortización aprobadas como anexo del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

  b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización.

     Dicho porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal según tablas por los siguientes coeficientes:

     - 1,5 si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.
     - 2 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.
     - 2,5 si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

     El porcentaje constante así determinado no podrá ser inferior al 11 por 100.

  c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

     La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas oficialmente aprobadas.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

e) El contribuyente justifique su importe.

■ ***Importante:*** *Los edificios, el mobiliario y los enseres no podrán acogerse a la amortización degresiva mediante porcentaje constante o suma de dígitos.*

Reglas de amortización.

- **Base de la amortización**. La base de la amortización está constituida por el coste de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción. En el supuesto de adquisición de bienes y posterior afectación a la actividad económica desarrollada, la amortización tomará como base el valor de adquisición que tuviesen los bienes en el momento de la afectación.
- **Inicio del cómputo de la amortización**. La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento si pertenece al inmovilizado material, o desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos si pertenece al inmovilizado inmaterial, y se prolongará durante el período de vida útil del elemento.
- **Individualización de las dotaciones**. La amortización debe practicarse de forma individualizada, elemento por elemento. Cuando se trate de elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a un similar grado de utilización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, pero en todo momento deberá poderse conocer la parte de la amortización acumulada correspondiente a cada elemento patrimonial.
- **Elementos del inmovilizado material que se adquieran usados**. El cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

  a) Si se toma como base de la amortización el valor de adquisición del elemento usado, el coeficiente máximo utilizable será el doble del fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

  b) Si se toma como base de amortización el previo de adquisición o coste de producción originario, se aplicará el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

  A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.
- **Exceso de amortizaciones**. La dotación en un ejercicio de amortizaciones superiores a las permitidas fiscalmente no constituye gasto deducible, sin perjuicio de que el exceso pueda serlo en períodos posteriores.

b) Tratamiento fiscal de las amortizaciones en la modalidad simplificada.

En la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que a continuación se reproduce, sin perjuicio de la aplicación de los beneficios fiscales que, en relación con las amortizaciones, están establecidos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión. **(1)**

(1) Véanse, dentro de este mismo Capítulo, las páginas 147 y siguientes.

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 %	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 %	20 años
3	Maquinaria	12 %	18 años
4	Elementos de transporte	16 %	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 %	10 años
6	Útiles y herramientas	30 %	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 %	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 %	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 %	50 años
10	Olivar	2 %	100 años

Nota.- Para la aplicación de esta tabla deberán seguirse las mismas reglas de amortización que, en relación con la modalidad normal del régimen de estimación directa, se comentan en la página anterior.

Provisiones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles.

De forma similar a las amortizaciones, el tratamiento fiscal de las provisiones fiscalmente deducibles varía en función de la modalidad de determinación del rendimiento neto utilizada.

a) Tratamiento de las provisiones fiscalmente deducibles en la modalidad normal.

De conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, constituyen gasto deducible las dotaciones del ejercicio a las siguientes provisiones:

- **Provisiones para insolvencias.**

  Constituyen gasto deducible las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

  a) Que haya transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación.

  b) Que el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en un procedimiento de quita y espera o situaciones análogas.

  c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

  d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

  No serán deducibles las dotaciones respecto de los créditos siguientes, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

  a) Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.

  b) Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.

  c) Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.

  d) Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

e) Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

Finalmente, tampoco serán deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.

■ ***Importante:*** *Las empresas de reducida dimensión podrán, además, dotar una provisión global para insolvencias hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, exceptuados aquéllos sobre los que se hubiese dotado la provisión individualizada por insolvencias y aquéllos respecto de los que las dotaciones no tengan el carácter de deducibles.* ***(1)***

- **Provisiones por depreciación de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales.**

  Los titulares de empresas que realicen la correspondiente actividad productora podrán deducir el importe de dichas dotaciones, una vez transcurridos 2 años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones. Antes del transcurso de dicho plazo también podrán ser deducibles si se probara la depreciación.

- **Provisión para riesgos y gastos.**

  No constituyen gasto deducible las provisiones para riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables. No obstante lo anterior, serán deducibles las dotaciones a provisiones para los riesgos y gastos siguientes:

  a) *Responsabilidades procedentes de litigios en curso* o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados, cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

  b) *Recuperación del activo revertible*, atendiendo a las condiciones de reversión establecidas en la concesión, sin perjuicio de la amortización de los elementos que sean susceptibles de la misma.

  c) *Grandes reparaciones* que las empresas dedicadas a la pesca marítima y a la navegación marítima y aérea deban realizar a causa de las revisiones generales a que obligatoriamente están sometidos los buques y aeronaves.

  d) *Reparaciones extraordinarias* de elementos patrimoniales distintos de los señalados en la letra c) anterior, así como los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que en este último caso correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

  e) *Garantías de reparación y revisiones*, hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos. Esta misma regla se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

(1) El comentario de la dotación global por insolvencias de deudores que pueden efectuar las empresas de reducida dimensión, se efectúa en las páginas 153 y 154 de este Capítulo.

b) Tratamiento de las provisiones fiscalmente deducibles en la modalidad simplificada.

En dicha modalidad el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará **exclusivamente aplicando el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo**, excluido este concepto.

Otros gastos deducibles.

Dentro de este concepto deberán consignarse todos los demás gastos que, teniendo el carácter de deducibles, no figuren expresamente recogidos en las anteriores rúbricas. A título de ejemplo pueden citarse, entre otros, los siguientes, siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad:

- Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales y adquisición de instrumentos no amortizables, siempre que tengan relación directa con la actividad.
- Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.
- Cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.

■ ***Importante**: Los requisitos y condiciones que con carácter general deben cumplir los gastos para tener la consideración fiscal de deducibles son los siguientes:*

- *Que estén vinculados a la actividad económica desarrollada. Es decir, que sean propios de la actividad.*
- *Que se encuentren convenientemente justificados.*
- *Que se hallen registrados en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.*

Tratamiento del IVA soportado

El IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios relacionados con la actividad no se incluirá en el importe de los gastos deducibles si la actividad desarrollada se encuentra sometida a alguno de los siguientes regímenes del IVA:

- Régimen General.
- Régimen Especial de Bienes Usados, Objetos de Arte, Antigüedades y Objetos de Colección.
- Régimen Especial de Agencias de Viajes.
- Régimen Simplificado.

El IVA soportado, incluido, en su caso, el recargo de equivalencia, tiene la consideración de mayor importe de adquisición y, por lo tanto, constituye gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta, siempre que la actividad desarrollada esté sometida a los siguientes regímenes del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Asimismo, tiene la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta, como mayor valor de adquisición de los bienes o servicios aplicados a la actividad, el IVA soportado que no resulte deducible en este último impuesto, siempre que este I.V.A. soportado no deducible no corresponda a un elemento del inmovilizado, en cuyo caso, debe integrarse en el mismo, como mayor valor de adquisición.

Determinación del rendimiento neto reducido

Los rendimientos de actividades económicas con un **período de generación superior a dos años**, así como los **obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**, son objeto de una **reducción del 30 por 100** con objeto de determinar el rendimiento neto reducido.

Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.
d) Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Cuando los rendimientos cuyo período de generación sea superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas

Con objeto de equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la totalidad de bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente, la nueva Ley del Impuesto establece como principio general que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que tributan como tales junto con el resto de ganancias o pérdidas patrimoniales. Las consecuencias de este principio son las siguientes:

a) La cuantificación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos se determina con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en lugar de las contenidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, deben utilizarse, con ciertos matices, las mismas reglas que para el resto de los elementos patrimoniales no afectos. **(1)**
b) La tributación de estas operaciones podrá realizarse, a opción del titular de la actividad económica, bien con arreglo a las normas generales de tributación de las ganancias patrimoniales (integrándose en la parte general de la base imponible las derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con un año o menos de antelación y en la parte especial de dicha base imponible las derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación), bien acogiéndose a la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo

(1) El comentario detallado de las especialidades que deben tenerse en cuenta en la determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de elementos afectos a actividades económicas se contiene en el Capítulo X del presente Manual, páginas 289 y siguientes.

caso, se integrará en cada período impositivo en la parte general de la base imponible el importe total de la ganancia patrimonial imputable a dicho período. **(1)**

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión en régimen de estimación directa

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de beneficios e incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que determinen el rendimiento neto por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades. Beneficios e incentivos que, en su conjunto, configuran un régimen fiscal especial aplicable exclusivamente a dichas empresas. Con sujeción a los requisitos y condiciones particulares establecidos en cada caso, dichos beneficios son los siguientes:

1.- Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo.

2.- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

3.- Amortización acelerada de elementos del inmovilizado material nuevos y del inmovilizado inmaterial.

4.- Dotación global para posibles insolvencias de deudores.

5.- Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

6.- Ampliación del límite para la deducibilidad de las cuotas satisfechas en los contratos de arrendamiento financiero ("leasing").

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

Caso general

A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales que se comentan en el presente Capítulo, **se consideran empresas de reducida dimensión aquéllas en las que el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior haya sido inferior a 250 millones de pesetas**, cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio. **(2)**

Casos especiales

- En el supuesto de que el período inmediatamente anterior hubiera tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.
- Cuando la empresa fuera de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá exclusivamente al obtenido en el período en que se inicie la actividad.
- Grupos de sociedades: En el supuesto de que una persona física, por sí sola o conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentre con re-

(1) Véase, dentro del Capítulo X de este Manual, el epígrafe dedicado a la "Transmisión de elementos afectos con reinversión del importe obtenido", páginas 294 y siguientes

(2) La determinación del importe neto de la cifra de negocios se efectúa de acuerdo con lo comentado al respecto en la página 129 de este mismo Capítulo. Por lo que respecta al ámbito del I.R.P.F., a partir del ejercicio 2001, dicho límite se ha establecido en 3 millones de euros (499.158.000 pesetas). Véase, a este respecto, el artículo 1 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).

lación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo.

- En el supuesto de que una misma persona física desarrolle varias actividades económicas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las realizadas.

■ ***Atención:*** *El importe neto de la cifra de negocios que determina que una empresa sea de reducida dimensión en el ejercicio 2000, es el obtenido en el ejercicio 1999. Si la empresa hubiera iniciado su actividad en el ejercicio 2000, se tomará el importe obtenido durante dicho ejercicio sin elevación al año.*

Ejemplos:

A) Don A.B.M. es titular de una empresa cuyo importe neto de cifra de negocios en 1999 fue de 200.000.000 de pesetas.

B) Don J.L.T. es titular de una empresa cuya cifra neta de negocios en 1999 fue de 260.000.000 de pesetas y en el ejercicio 2000 de 225.000.000 de pesetas.

C) Don S.M.G. es titular desde el 1 de julio de 1999 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de 1999 fue de 160.000.000 de pesetas.

D) Doña V.G.C. es titular desde 30 de septiembre de 2000 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 240.000.000 de pesetas.

Determinar las empresas que en el ejercicio 2000 tienen la consideración de empresa de reducida dimensión.

Soluciones:

La empresa descrita en el **ejemplo A)** es de reducida dimensión en el ejercicio 2000, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.

La empresa descrita en el **ejemplo B)** no es de reducida dimensión en el ejercicio 2000, aunque sí lo será en el ejercicio 2001.

La empresa descrita en el **ejemplo C)** no es de reducida dimensión en el ejercicio 2000, ya que el importe neto de su cifra de negocios elevado al año es de 320.000.000 de pesetas, por lo que supera la cifra establecida de 250.000.000 de pesetas.

La empresa descrita en el **ejemplo D)** es de reducida dimensión en el ejercicio 2000. Sin embargo, debe notarse que esta calificación fiscal no será posible aplicarla en el ejercicio 2001, porque al elevar al año el importe neto de la cifra de negocios la cantidad resultante (960.000.000 de pesetas) superará la cantidad máxima fijada.

Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo

Los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran, podrán acogerse a este incentivo.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión.

A estos efectos, se entenderá realizada la inversión cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b) **Que la inversión se realice en elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio en que la empresa tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.**

La inversión también podrá realizarse en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición se realice dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del mismo.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material construidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes.

Si los elementos del inmovilizado material nuevos se adquieren mediante un contrato de arrendamiento financiero, será necesario que se ejercite la opción de compra.

c) Que durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, la plantilla media total de la actividad económica se incremente en relación con la plantilla media de los doce meses anteriores y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la actividad económica y para la determinación del incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

d) Que la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente, no supere el importe resultante de multiplicar la cifra de 15 millones de pesetas por el incremento de la plantilla media total de la actividad económica, calculado con dos decimales.

Cumpliéndose todos y cada uno de los anteriores requisitos, podrá practicarse la libertad de amortización en el ejercicio en que hayan entrado en funcionamiento los elementos susceptibles de acogerse a la misma.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla.

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá ingresarse la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la citada cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

Incompatibilidades

La libertad de amortización es incompatible con los siguientes beneficios fiscales:

- La bonificación por actividades exportadoras, respecto de los elementos en los que se inviertan los beneficios objeto de la misma.
- La reinversión de beneficios extraordinarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

En caso de **transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización**, no podrán acogerse al beneficio fiscal de la reinversión las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que excedan del importe de la depreciación efectiva experimentada por el elemento patrimonial de que se trate.

Ejemplo

Don A.A.M. es titular de una actividad económica dedicada a la obtención de forrajes deshidratados para la alimentación animal cuyo rendimiento neto determina en régimen de estimación directa, modalidad normal.

El importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 1999 ascendió a 203.000.000 de pesetas, siendo la plantilla media de la empresa en dicho ejercicio de 10,00 trabajadores.

En el mes de mayo de 2000 ha procedido a ampliar su actividad industrial, efectuando las inversiones que a continuación se detallan, cuya entrada en funcionamiento se ha producido en el mes de junio de dicho año:

Adquisición de un equipo de deshidratación nuevo	20.000.000
Adquisición de 2 camiones de transporte nuevos	18.000.000
Adquisición de 2 carretillas elevadoras usadas	2.980.000
Mobiliario de oficina y nuevo equipo informático	3.000.000

El día 1 de julio de 2000 ha contratado temporalmente por 6 meses, a jornada completa, a dos nuevos trabajadores. A la finalización de dicho período, se ha procedido a su contratación por tiempo indefinido.

El importe neto de la cifra de negocios a 31 de diciembre de 2000 correspondiente a dicho ejercicio ascendió a 305.000.000 de pesetas.

Determinar si el titular puede acogerse en 2000 a la libertad de amortización, cuantificando el importe máximo de inversión que puede amortizarse libremente, suponiendo que durante el ejercicio 2001 la plantilla de la empresa no experimente ninguna variación respecto a la existente a finales del ejercicio 2000.

Solución:

El beneficio de la libertad de amortización fiscal está condicionado al cumplimiento de todos y cada uno de los siguientes requisitos:

1. Tratarse de una empresa de reducida dimensión.

El carácter de empresa de reducida dimensión debe cumplirse en el ejercicio 2000, que es el ejercicio en que se ha realizado la inversión, entendiéndose a estos efectos que la inversión se ha realizado en el momento en que los bienes han sido puestos a disposición del titular de la actividad.

Aunque el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al ejercicio 2000 es de 305.000.000 de pta., el importe que ha de tomarse como referencia es el obtenido en el ejercicio anterior, es decir, en el ejercicio 1999, en que ascendió a 203.000.000 pta.

En consecuencia, la actividad desarrollada por don A.A.M. tiene la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2000.

2. Determinación de la inversión susceptible de libertad de amortización.

De la totalidad de la inversión realizada en 2000 (43.980.000 pesetas), únicamente la adquisición de las dos carretillas elevadoras usadas no es susceptible de libertad de amortización, al no consistir en activos fijos nuevos. El resto de la inversión es susceptible de libertad de amortización por consistir en elementos del inmovilizado material nuevos que han entrado en funcionamiento en el ejercicio 2000.

Solución (continuación):

3. Determinación del incremento de plantilla.

Para la determinación del incremento de plantilla deben tenerse en cuenta los siguientes conceptos:

a) Plantilla media total de referencia.

La plantilla media total que debe utilizarse como referencia es la correspondiente al ejercicio 1999. En este ejemplo, dicha plantilla media total fue de 10,00 empleados.

b) Incremento de la plantilla media.

Para determinar el incremento medio de la plantilla total de la empresa deben tomarse de forma conjunta los ejercicios 2000 y 2001. La plantilla media de los ejercicios 2000/2001 se determina de la siguiente forma:

[(10 personas x 24 meses) + (2 personas x 18 meses)] ÷ 24 meses = 11,5 personas

Así pues, el incremento medio de la plantilla de los ejercicios 2000/2001 respecto a la plantilla media del ejercicio 1999 es de 1,5 empleados (11,50 - 10,00).

c) Mantenimiento del incremento de plantilla.

Para que la libertad de amortización practicada en el ejercicio 2000 se consolide definitivamente, es preciso que el incremento de 1,5 empleados se mantenga en los ejercicios 2002 y 2003. En definitiva, aunque la libertad de amortización pueda aplicarse en el ejercicio 2000, es necesario que el incremento medio de plantilla producido en el período comprendido por los ejercicios 2000 y 2001 se mantenga durante los ejercicios 2002 y 2003.

4. Importe máximo de la inversión susceptible de libertad de amortización.

La inversión máxima que puede amortizarse libremente viene determinada por el resultado de multiplicar la cantidad de 15.000.000 de pesetas por el incremento medio de plantilla de los ejercicios 2000 y 2001.

En nuestro ejemplo: 15.000.000 x 1,50 = 22.500.000 pesetas. Esta cantidad podrá deducirse íntegramente en la determinación del rendimiento neto de la actividad en el ejercicio 2000, ya que en dicho ejercicio los bienes adquiridos han entrado en funcionamiento.

El resto de la inversión realizada en activos fijos nuevos podrá ser objeto de amortización aplicando los criterios que sobre los mismos establece la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Libertad de amortización para inversiones de escaso valor

Los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran, podrán amortizar libremente las inversiones consideradas de escaso valor que realicen, con independencia de la evolución de su plantilla de trabajadores.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se realiza la inversión.

Se entenderá realizada la inversión a estos efectos cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b) Que las inversiones se realicen en elementos del inmovilizado material nuevos.

c) Que el valor de adquisición o coste de producción unitario de cada uno de los elementos no exceda de 100.000 pesetas.

d) Que la inversión total realizada no supere el límite de 2.000.000 de pesetas por período impositivo.

En el supuesto de superarse dicha cantidad la inversión realizada hasta el límite de 2.000.000 de pesetas podrá amortizarse libremente.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad

Este beneficio es compatible con cualquier otro incentivo fiscal aplicable a la actividad.

Amortización acelerada de elementos del inmovilizado material nuevos y del inmovilizado inmaterial

Los titulares de actividades económicas, cuyo rendimiento neto se determine mediante el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan, podrán amortizar, a efectos fiscales, los elementos del inmovilizado material nuevos, así como los del inmovilizado inmaterial, de la siguiente forma:

- **Elementos del inmovilizado material nuevos**. Aplicando el porcentaje que resulte de multiplicar por 1,5 el coeficiente lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- **Elementos del inmovilizado inmaterial**. Deduciendo el 150 por 100 de la amortización que corresponda a estos elementos de acuerdo con las reglas generales contenidas en el art. 11.4 y 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos del inmovilizado a que se refiere este beneficio fiscal.

b) Que, en el caso del inmovilizado material, se trate de elementos nuevos.

Si los elementos son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en 2000, es necesario que su puesta a disposición tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de dicho contrato. Este mismo requisito será igualmente de aplicación a los elementos del inmovilizado material o inmaterial construidos o producidos en la propia empresa.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Compatibilidad

Este beneficio es compatible con cualquier otro beneficio fiscal que pueda resultar aplicable a la actividad. Además, este régimen es subsidiario del de libertad de amortización con creación de empleo, por lo que podrá aplicarse a la parte de inversión en activos fijos materiales nuevos que exceda del límite máximo fijado para este último.

Ejemplo:

Don A.S.T. es titular de una actividad económica dedicada a la fabricación de artículos de cerrajería y de forja artística cuyo rendimiento neto se determina por el régimen de estimación directa, modalidad normal.

En el ejercicio 1998 el importe neto de la cifra de negocio de la actividad ascendió a 200.000.000 de pesetas.

En el mes de julio de 1999 adquirió para su actividad una máquina nueva de doblar y curvar chapa y barras cuyo precio de adquisición, incluidos los gastos accesorios, ascendió a 6.000.000 de pesetas. La citada máquina fue puesta a disposición de don A.S.T. en el mes de noviembre de 1999 y ha entrado en funcionamiento el día 1 de abril de 2000.

Determinar la amortización correspondiente a dicha máquina durante los ejercicios 1999 y 2000, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 1999 ascendió a 260.000.000 de pesetas.

Solución:

Amortización correspondiente al ejercicio 1999.

Al no haber entrado en funcionamiento la máquina en el ejercicio 1999, no procederá practicar amortización alguna por la misma, ya que la práctica de la amortización precisa la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

Amortización correspondiente al ejercicio 2000.

Aunque la actividad económica en el ejercicio 2000 no tiene la consideración de empresa de reducida dimensión, al tener dicho carácter en el ejercicio 1999, en el que se entiende realizada la inversión al ponerse a disposición del titular la citada máquina, podrá practicar en el ejercicio 2000 la amortización acelerada. El cálculo de dicha amortización se efectúa de la siguiente forma:

- Coeficiente máximo de amortización según tablas: 12 por 100.
- Coeficiente de amortización acelerada (12 x 1,5) = 18 por 100.
- Importe de la amortización: 18% s/6.000.000 x 9/12 = 810.000

Dotación global por posibles insolvencias de deudores

Además de la provisión individualizada para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades **(1)**, los titulares de actividades económicas incluidas en la modalidad normal del régimen de estimación directa, podrán dotar una provisión global sobre deudores con arreglo a los siguientes requisitos:

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se dota la provisión.

b) Que la dotación de la provisión global sobre deudores no supere el límite del 1 por 100 sobre el saldo de deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos, no se incluirán los siguientes deudores (salvo que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre la existencia o cuantía de la deuda):

- Los deudores sobre los que se hubiere dotado la provisión individual por insolvencias establecida en el artículo 12.2 del Impuesto sobre Sociedades.

(1) El comentario de la dotación por insolvencias de deudores se efectúa en las páginas 143 a 145 de este Capítulo.

- Los créditos adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
- Los créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio o derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- Los adeudados por entidades vinculadas.

Dotación para insolvencias en los períodos en que se pierda la consideración de empresa de reducida dimensión

En los períodos en que la actividad económica dejase de cumplir las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, las dotaciones para insolvencias de deudores no serán deducibles fiscalmente hasta que no superen el importe del saldo de la provisión global dotada en los períodos en los que tuvo dicha consideración.

■ ***Importante:*** *Los titulares de empresas de reducida dimensión que determinen el rendimiento neto en la modalidad normal del régimen de estimación directa, pueden efectuar la dotación global así como la dotación individual, si bien en este caso, los deudores respecto de los que se hubiese efectuado dicha dotación individual, así como los excluidos de la posibilidad de efectuar dicha dotación global, no se tendrán en cuenta a efectos de aplicar el porcentaje del 1 por 100.*

Si el rendimiento neto se determina en la modalidad simplificada del citado régimen, no resulta aplicable este beneficio, ya que el conjunto de provisiones deducibles (entre las que se encuentra la provisión por insolvencias de deudores) se cuantifica, junto con los gastos de difícil justificación, aplicando el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión

Los titulares de actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el régimen de estimación directa, en las que concurran los requisitos que a continuación se enumeran, podrán amortizar los elementos del inmovilizado material afectos en los que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material afecto, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Requisitos

a) Que en el ejercicio en el que se transmita el elemento del inmovilizado material, el empresario o profesional sea titular de una empresa de reducida dimensión.

b) Que el elemento transmitido lo sea a título oneroso, no siendo de aplicación este beneficio a las transmisiones lucrativas.

c) Que la inversión se realice en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores. La reinversión se entiende efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice el importe obtenido en la transmisión.

d) Que se reinvierta el importe total obtenido en la transmisión. Cuando el importe invertido sea inferior o superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

La deducción del exceso de la cantidad amortizable conforme a este beneficio fiscal respecto de la depreciación efectivamente habida, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

■ ***Importante:*** *A partir del ejercicio 1999 ya no resulta aplicable el beneficio fiscal de la exención por reinversión. No obstante, las transmisiones de inmovilizado material afecto que se hayan acogido a la exención por reinversión con anterioridad al 1 de enero de 1999; se regulan por lo establecido inicialmente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para este régimen, aún cuando la reinversión tenga lugar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.*

Contratos de arrendamiento financiero: cuotas deducibles

Los contratos de arrendamiento financiero que tengan una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles, celebrados a partir del 1 de enero de 1996 por contribuyentes (empresarios o profesionales) cuyas actividades económicas tengan la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, tienen el siguiente régimen fiscal:

a) La totalidad de la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible.

b) La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora que corresponda a la recuperación del coste del bien tiene la consideración de gasto deducible con las dos limitaciones siguientes:

1ª La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el triple del coeficiente de amortización lineal según las tablas de amortización oficialmente aprobadas. **(1)**

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Los excesos que, como consecuencia de esta limitación, no sean deducibles podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con el mismo límite del triple del coeficiente de amortización anteriormente señalado.

2ª En el supuesto de que el objeto del contrato sean terrenos, solares y otros activos no amortizables, esta parte de la cuota no constituye gasto deducible. En caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

■ ***Importante:*** *Los contratos de arrendamiento financiero celebrados con anterioridad a 1 de enero de 1996 que tengan por objeto bienes cuya entrega al usuario se hubiera realizado asimismo con anterioridad a dicha fecha, o bienes inmuebles cuya entrega se hubiere realizado dentro del plazo de los dos años posteriores a la citada fecha, se regirán hasta su total cumplimiento por lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.*

---

(1) La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del régimen de estimación directa se contiene en el Anexo al Reglamento del Impuesto sobre sociedades aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (B.O.E. del 24). En la modalidad simplificada del citado régimen, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (B.O.E. del 28).

Ejemplo:

Don S.T.V. ejerce la actividad de fabricación de calzado y determina el rendimiento neto de dicha actividad por el régimen de estimación directa, modalidad normal, siendo el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio 1999 de 183.000.000 de pesetas.

El día 30 de junio de 2000 ha adquirido una furgoneta de reparto nueva en régimen de arrendamiento financiero ("leasing") con arreglo a las siguientes condiciones:

- Duración del contrato: 2 años.
- Cuotas anuales: 1.440.000 pesetas, de las que 144.000 pesetas representan la carga financiera y el resto corresponde a la recuperación del coste del bien.
- Opción de compra: 125.000 pesetas a la finalización del segundo año.
- Coste del elemento: 2.717.000 pesetas.

Determinar las cantidades que don S.T.V. podrá deducir en los ejercicios 2000 y 2001 de las satisfechas por el contrato de arrendamiento financiero efectuado, sabiendo que el coeficiente de amortización lineal según tablas de la furgoneta es el 16 por 100 y que la furgoneta fue puesta a disposición y entró en funcionamiento el día 1 de julio de 2000.

Solución:

Ejercicio 2000:

Al tener la actividad en el ejercicio 2000 la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, el titular podrá deducir de sus rendimientos íntegros los siguientes gastos fiscalmente deducibles:

Carga financiera 2000	72.000 pta.
Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible)	648.000 pta.
Total gastos deducibles	720.000 pta.

Nota: La cantidad satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dicho límite se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente máximo aplicable (3 x 16 por 100) = 48 por 100.

Importe máximo de amortización fiscal (48% s/2.717.000 x 6/12) = 652.080

Ejercicio 2001:

Carga financiera 2001	144.000 pta.
Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible)	1.296.000 pta.
Total gastos deducibles (144.000 + 1.296.000)	1.440.000 pta.

Nota: La cantidad satisfecha en 2001 correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dichos límites se realiza de la siguiente forma:

- Coeficiente máximo aplicable (3 x 16 por 100) = 48 por 100.
- Importe máximo de amortización fiscal (48% s/2.717.000) = 1.304.160

Incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (arts. 68, 69 y 70 de la Ley 30/1994)

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (B.O.E. de 25 de noviembre), ha establecido determinados incentivos fiscales aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la participación privada en actividades de interés general, entre los cuales se encuentran, por lo que a las actividades económicas se refiere, las tres modalidades siguientes:

a) Convenios de colaboración en actividades de interés general.

b) Adquisición de obras de arte para oferta de donación a determinadas entidades.

c) Gastos realizados en la realización de actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Contenido de los incentivos

Con los requisitos, límites y condiciones que más adelante se detallan, las cantidades satisfechas por los titulares de actividades económicas en régimen de estimación directa en concepto de participación en actividades de interés general, bajo cualquiera de las tres formas anteriormente enumeradas, tienen la consideración de **partida fiscalmente deducible de los rendimientos netos** de las actividades empresariales o profesionales que aquéllos desarrollen en régimen de estimación directa.

A tal efecto, en las casillas ***460***, ***461*** y ***462*** de la página 4 del modelo de la declaración ordinaria (D-100) se recogen las cantidades deducibles correspondientes a cada una de las modalidades, totalizándose sus importes en la casilla ***20*** de la misma página.

Condiciones generales de aplicación

- La aplicación de los incentivos fiscales establecidos por la Ley 30/1994 se limita al ámbito de aquellas actividades económicas a las que resulte de aplicación el régimen de estimación directa para la determinación de sus rendimientos netos.
- Los rendimientos netos así determinados han de resultar positivos. En caso de ejercerse varias actividades empresariales o profesionales, el saldo global de dichos rendimientos netos también ha de resultar positivo.

Convenios de colaboración en actividades de interés general (artículo 68 de la Ley 30/1994).

Tienen la consideración de partida deducible del rendimiento neto de la actividad económica ejercida, las cantidades satisfechas por los titulares de dichas actividades como consecuencia de convenios de colaboración en actividades de interés general celebrados con las siguientes entidades:

- Las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- Las Fundaciones a que se refiere la Ley 23/1982, de 16 de junio, del Patrimonio Nacional.
- El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales, las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas, los organismos públicos de investi-

gación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y los organismos análogos de las Comunidades Autónomas.

- Los Organismos Autónomos Administrativos siguientes: Agencia Española de la Cooperación Internacional, Consejo Superior de Deportes, Museo del Ejército, Centro de Arte Reina Sofía, Biblioteca Nacional, Museo del Prado e Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales y el Instituto Cervantes.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, así como las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La Cruz Roja Española.
- El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalía.
- La ONCE.

Requisitos de los convenios de colaboración

a) Se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general aquél por el cual el colaborador presta una ayuda económica para la realización de dichas actividades a alguna de las entidades mencionadas anteriormente y ésta, a cambio, se compromete por escrito a difundir la participación del colaborador en tales actividades, sin que, en ningún caso, dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

b) Las actividades para cuya realización se presta la ayuda económica deberán estar relacionadas con fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.

Límite de la deducción

La deducción de estas cantidades tiene el siguiente límite máximo alternativo, a elección del contribuyente:

a) El 5 por 100 de los rendimientos netos positivos derivados de la respectiva actividad económica ejercida.

b) El 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la deducción que resulte de la aplicación de este último porcentaje pueda determinar un rendimiento neto negativo.

En caso de ejercerse simultáneamente varias actividades empresariales y/o profesionales en estimación directa, el límite de la deducción se determinará teniendo en cuenta, respectivamente, los rendimientos netos y el volumen de ventas del conjunto de todas ellas.

Ejemplo:

Don J.M.V. es titular de una industria de fundiciones metálicas cuyo rendimiento neto determina en régimen de estimación directa. El 1 de marzo de 2000, ha celebrado un convenio de colaboración con el Centro Nacional de Educación Ambiental (CENEAM), en virtud del cual ha entregado a dicho organismo la cantidad de 5.000.000 de pesetas como aportación para la realización de

una campaña de sensibilización contra los incendios forestales en el término municipal donde reside. A cambio, el CENEAM se compromete a mencionar la colaboración de don J.M.V. en los carteles y folletos informativos que tiene previsto editar y distribuir como parte de la mencionada campaña.

Los ingresos y gastos de la actividad empresarial de don J.M.V. en el ejercicio 2000 han sido los siguientes:

Ventas e ingresos accesorios	125.500.000 Pta.
Compras y gastos fiscalmente deducibles	90.500.000 pta.

Determinar el importe fiscalmente deducible por don J.M.V. como consecuencia del convenio de colaboración con el CENEAM.

Solución:

El convenio de colaboración se ha celebrado con una entidad apta para el disfrute de este tipo de incentivo fiscal (el CENEAM es un organismo del Ministerio de Medio Ambiente) y la ayuda económica prestada tiene por objeto la realización de actividades en cumplimiento de uno de los fines de interés general reconocidos expresamente como tales por la Ley 30/1994 (defensa del medio ambiente, en este caso). Por consiguiente, se cumplen todos los requisitos para que las cantidades satisfechas puedan tener, en principio, la consideración de partida deducible del rendimiento neto de la actividad empresarial ejercida.

Es preciso, sin embargo, determinar la cuantía máxima deducible por este concepto de acuerdo con las limitaciones legalmente establecidas al efecto. Para ello, don J.M.V. procederá de la siguiente forma:

1º Determinación del rendimiento neto de la actividad, sin considerar a estos efectos la ayuda económica al CENEAM.

	Ingresos íntegros.....	125.500.000
menos:	Compras y gastos fiscalmente deducibles	90.500.000
	Rendimiento neto	35.000.000

2º Cálculo del primer límite: el 5 por 100 del rendimiento neto de la actividad.

Primer límite = 5/100 x 35.000.000 = 1.750.000 pesetas.

3º Cálculo del segundo límite: el 0,5 por 1.000 del volumen de ventas.

Límite deducible = 0,5/1000 x 125.500.000 = 62.750 pesetas.

Por consiguiente, don J.M.V. podrá deducir del rendimiento neto de la actividad la cantidad de 1.750.000 pesetas.

Adquisición de obras de arte para oferta de donación (artículo 69 de la Ley 30/1994)

A condición de que la donación sea aceptada por la respectiva entidad, los empresarios y profesionales podrán deducir del rendimiento neto de las actividades que desarrollen en régimen de estimación directa, el coste de adquisición, o el valor de tasación fijado por la Administración, cuando éste sea inferior, de las obras de arte adquiridas para ser donadas a las siguientes entidades:

- Las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.
- El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales y las Universidades Públicas.

- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Los Organismos Autónomos Administrativos siguientes: Agencia Española de la Cooperación Internacional, Consejo Superior de Deportes, Museo del Ejército, Centro de Arte Reina Sofía, Biblioteca Nacional, Museo del Prado e Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales y el Instituto Cervantes.

Requisitos y condiciones de la oferta de donación

a) Compromiso de trasmitir el bien a la entidad donataria en un plazo máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta, para la cual será preceptiva la emisión de informe por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español.

b) La oferta de donación se debe efectuar durante el mes siguiente a la compra del bien.

c) Una vez aceptada la oferta de donación, ésta se hace irrevocable y el bien no puede ser cedido a terceros.

   En el caso de que, una vez efectuada la donación, ésta fuese posteriormente revocada, en la declaración del periodo impositivo en que dicha revocación se produzca, deberán ingresarse las cantidades correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

d) Durante el tiempo que transcurra hasta la transmisión definitiva del bien, éste deberá permanecer disponible para su exhibición pública e investigación en las condiciones que determine el convenio entre el donante y la entidad donataria.

e) Los titulares de actividades económicas donantes no podrán practicar dotaciones por la depreciación de los bienes incluidos en la oferta durante el período que medie hasta la transmisión definitiva del bien.

f) Cuando la entidad donataria sea una fundación o una asociación declarada de utilidad pública, no podrán acogerse a este incentivo las ofertas de donación realizadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos.

Límite máximo de la deducción

El límite máximo de la cantidad deducible por este concepto es el 10 por 100 de los rendimientos netos positivos derivados de la respectiva actividad económica ejercida.

En caso de ejercerse simultáneamente varias actividades económicas en estimación directa, el límite de la deducción se determinará teniendo en cuenta los rendimientos netos del conjunto de todas ellas.

Periodificación de la deducción

En función del período de tiempo que transcurra entre la aceptación definitiva de la oferta de donación de la obra de arte y la transmisión de la misma a la entidad donataria, pueden darse las siguientes situaciones:

- Si la aceptación definitiva de la oferta de donación de la obra de arte y la transmisión de la misma a la entidad donataria se efectúan en un mismo ejercicio, en la declaración correspondiente a dicho ejercicio podrá deducirse la totalidad de la cantidad, hasta el límite máximo del 10 por 100 anteriormente señalado.

- Por contra, si entre las fechas de aceptación definitiva de la oferta de donación de la obra de arte y de transmisión definitiva de la misma a la entidad donataria transcurriese más de un ejercicio, la deducción ha de practicarse por partes iguales en cada una de las declaraciones correspondientes a dichos ejercicios.

  A tal efecto, el porcentaje máximo de deducción en cada ejercicio será el resultado de dividir 10 entre el número de años del período que medie entre las fechas anteriormente citadas, sin que en ninguna de las declaraciones correspondientes a dichos ejercicios pueda superarse el límite determinado por dicho resultado.

■ ***Atención:*** *Esta deducción es incompatible, respecto de un mismo bien, con la deducción de la cuota por donaciones de bienes a determinadas entidades a que se refiere la casilla* ***59*** *del impreso de declaración. (Véase al respecto el Capítulo XV, página 355).*

Gastos en actividades de interés general y de fomento de algunas artes (artículo 70 de la Ley 30/1994).

Tienen la consideración de partida deducible las cantidades empleadas por titulares de actividades económicas en:

a) La realización de actividades u organización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otras de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones reglamentariamente establecidas. **(1)**

b) La realización de actividades de fomento y desarrollo del cine, teatro, música y danza, la edición de libros, videos y fonogramas en las condiciones reglamentariamente establecidas. **(1)**

Límite máximo de la deducción

La deducción de estas cantidades tiene el siguiente límite máximo alternativo, a elección del contribuyente:

a) El 5 por 100 de los rendimientos netos positivos derivados de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

b) El 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la deducción que resulte de la aplicación de este último porcentaje pueda determinar un rendimiento neto negativo.

Cuando se ejerzan simultáneamente varias actividades empresariales y/o profesionales en estimación directa, el límite de la deducción se determinará teniendo en cuenta, respectivamente, los rendimientos netos y el volumen de ventas del conjunto de todas ellas.

En caso de coexistir las deducciones de este artículo y las del artículo 68, comentado anteriormente, los límites se aplicarán independientemente para cada una de ellas, sin tomar en consideración las cantidades deducidas por la otra.

(1) Véanse al respecto los artículos 5º, 6º y 7º del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo (B.O.E. del 24).

Caso práctico (actividad profesional en estimación directa, modalidad normal)

Don H.A.V., casado con doña E.S.M. en régimen de gananciales, es médico radiólogo y ejerce dicha actividad en una consulta privada situada en un local adquirido por el matrimonio. Para la determinación de sus rendimientos netos viene utilizando el régimen de estimación directa y el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos de su actividad.

En diciembre de 1999 presentó la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, por lo que la determinación del rendimiento neto la realiza mediante la modalidad normal del citado régimen.

Según los datos que constan en sus libros registros, los ingresos y gastos correspondientes a 2000 son los siguientes:

Ingresos íntegros:

- Honorarios por prestación de servicios	20.650.200
- Conferencias y publicaciones	1.800.000

Gastos:

- Sueldos y salarios	3.150.000
- Seguridad Social	983.200
- Compras material radiológico y sanitario	3.150.000
- Gastos financieros	185.000
- Amortizaciones	1.321.000
- IVA soportado en gastos corrientes	265.000
- Tributos no estatales	285.500
- Asistencia VI Congreso Radiológico	180.000
- Adquisición libros y revistas médicas	210.500
- Suministros	2.050.000
- Reparaciones y conservación	630.000
- Recibo de comunidad (local consulta)	282.000

Asimismo, en concepto de “ingresos y gastos extraordinarios”, figuran las siguientes partidas:

- Ingreso extraordinario (consecuencia de la venta local consulta)	13.465.000
- Gasto extraordinario (consecuencia de la venta equipos rayos X)	1.200.000

Otros datos de interés

- Dentro de las cantidades consignadas en la rúbrica "Honorarios por prestación de servicios" no figura contabilizada cantidad alguna por 10 radiografías practicadas a su hijo en marzo de 2000. El precio medio de mercado por cada radiografía similar es de 10.000 pesetas.
- Las "Conferencias y publicaciones" suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios, existiendo por lo que respecta a las publicaciones la cesión de los derechos de autor.
- En "Sueldos y salarios" figuran 200.000 pesetas entregadas a su esposa por los servicios prestados como auxiliar en la clínica durante el mes de julio.
- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 2.185.000 pesetas, siendo las finales de 2.695.000 pesetas.
- Los "Ingresos y gastos extraordinarios" responden, respectivamente, a la ganancia obtenida en la venta del local en el que estaba instalada la consulta y a la pérdida derivada de la venta de un aparato de rayos X.

Solución:

	Valores registrados	Valores fiscales	
Ingresos			
Honorarios	20.650.200	20.750.200	**(1)**
Conferencias	1.800.000	1.800.000	**(2)**
Total ingresos	**22.450.200**	**22.550.200**	
Gastos:			
Sueldos y salarios	3.150.000	2.950.000	**(3)**
Seguridad Social	983.200	983.200	
Compras	3.150.000	2.640.000	**(4)**
Gastos financieros	185.000	185.000	
Amortizaciones	1.321.000	1.321.000	**(5)**
IVA soportado gastos	265.000	265.000	**(6)**
Tributos no estatales	285.500	285.500	
Asistencia VI Congreso	180.000	180.000	
Adquisic. libros y revistas	210.500	210.500	
Suministros	2.050.000	2.050.000	
Reparac. y conservación	630.000	630.000	
Recibos comunidad/consulta	282.000	282.000	
Total gastos	**12.692.200**	**11.982.200**	
Rendimiento neto	**9.758.000**	**10.568.000**	**(7)**
Rendimiento neto reducido		**10.568.000**	**(8)**

Notas:

(1) Dentro de los **"ingresos por honorarios"** figuran 100.000 pesetas más, en concepto de autoconsumo, al valorar a precio de mercado las 10 radiografías efectuadas a su hijo.

(2) Las cantidades percibidas en concepto de **"Conferencias y publicaciones"** tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional realizada por el contribuyente.

(3) De la cantidad registrada en **"sueldos y salarios"**, no tienen dicho carácter 200.000 pesetas entregadas a su esposa por la prestación de trabajos en la consulta durante el mes de julio, al no cumplirse los requisitos legalmente exigibles para ello. Dichos requisitos se refieren especialmente a la habitualidad y continuidad en la prestación del trabajo, así como a la existencia de contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que en este caso debiera haber sido el régimen general.

(4) Las compras deducibles responden únicamente a las **compras consumidas** en el ejercicio. Para la determinación de dicha cantidad, debe efectuarse la siguiente operación:

2.185.000 (existencias iniciales) + 3.150.000 (compras realizadas) - 2.695.000 (existencias finales) = 2.640.000 ptas. (compras consumidas)

(5) Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, por lo que su importe constituye gasto fiscalmente deducible.

(6) Se deduce como gasto el IVA soportado por tratarse de una actividad exenta de este impuesto que no da derecho a deducir las cuotas soportadas.

(7) Pese a tener la consideración de bienes afectos tanto el local de la consulta como el aparato de rayos X, la venta de dichos bienes origina ganancias o pérdidas patrimoniales que como tales no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. La cuantificación y tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos se comenta en el Capítulo X "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual.

(8) Al no darse ninguno de los supuestos de reducción del rendimiento neto, éste coincide con el rendimiento neto determinado por diferencia entre ingresos computables y gastos deducibles.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Página 3 del modelo D-100)

Rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa (modalidad normal)

Si el número de actividades económicas o de entidades en régimen de atribución de rentas previsto en esta página resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

Rendimientos de actividades realizadas directamente por el/los declarante/s

Actividades realizadas		Actividades empresariales: De carácter mercantil	Actividades empresariales: De carácter no mercantil	Actividades profesionales
Contribuyente que realiza la/s actividad/es	300		300	300 Declarante
Tipo de actividad: Agraria (302) / Otra (303)			302 / 303	
Grupo o epígrafe I.A.E. (de la actividad principal en caso de realizar varias)	301			301 8 3 2
Titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil y de actividades profesionales:				
Si para la imputación temporal ha optado por el criterio de cobros y pagos, marque una "X" (La opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular)	304		304	304
Ingresos íntegros				
Ingresos de explotación	305		305	305 20.650.200
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	306		306	306 1.800.000
Autoconsumo de bienes y servicios	307		307	307 100.000
Total ingresos computables (suma de las casillas 305 a 307)	308		308	308 22.550.200
Gastos fiscalmente deducibles				
Consumos de explotación	309		309	309 2.640.000
Sueldos y salarios	310		310	310 2.950.000
Seg. Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)	311		311	311 983.200
Otros gastos de personal	312		312	312
Arrendamientos y cánones	313		313	313
Reparaciones y conservación	314		314	314 630.000
Servicios de profesionales independientes	315		315	315
Suministros	316		316	316 2.050.000
Otros servicios exteriores	317		317	317
Tributos fiscalmente deducibles	318		318	318 285.500
Gastos financieros	319		319	319 185.000
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	320		320	320 1.321.000
Provisiones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	321		321	321
Otros gastos fiscalmente deducibles	322		322	322 937.500
Total gastos deducibles (suma de las casillas 309 a 322)	323		323	323 11.982.200
Rendimiento neto y rendimiento neto reducido				
Rendimiento neto (308 - 323)	324		324	324 10.568.000
Reducción del 30 por 100 (art. 30 de la Ley 40/1998)	325		325	325
Rendimiento neto reducido (324 - 325)	330		330	330 10.568.000

Capítulo VII. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I)

(Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

Relación de actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva en el ejercicio 2000 (Orden ministerial de 7 de febrero de 2000).

Entidades en régimen de atribución de rentas.

Determinación del rendimiento neto

Fase 1: Determinación del rendimiento neto previo.

- *Cuantificación del número de unidades de módulo empleadas, utilizadadas o instaladas en la actividad.*
- *Rendimiento neto por unidad de módulo antes de amortización.*
- *Reducción de módulos por circunstancias excepcionales.*

Fase 2: Determinación del rendimiento neto minorado.

- *Minoración por incentivos al empleo.*
- *Minoración por incentivos a la inversión.*

Fase 3: Determinación del rendimiento neto de módulos.

- *Índices correctores especiales.*
- *Índices correctores generales.*
- *Reglas para la aplicación de los índices correctores: orden de aplicación e incompatibilidades.*

Fase 4: Determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva.

- *Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.*

Fase 5: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

- *Reducciones generales Ley 55/1999.*
- *Otras percepciones empresariales.*

Fase 6: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Caso práctico

Apéndice: Rendimientos netos por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2000

Concepto y ámbito de aplicación

El régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales, presenta como principal característica la de prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados indicadores objetivos que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica (signos, índices o módulos), que son aprobados previamente mediante Orden del Ministro de Hacienda.

En el ejercicio 2000, el régimen de estimación objetiva resulta aplicable a las actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales, en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden de 7 de febrero de 2000 (B.O.E. del 10), que más adelante se reproduce.

b) Que el contribuyente no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del régimen de estimación objetiva ni al régimen especial simplificado del I.V.A. o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca de este último impuesto, para el ejercicio 2000.

Renuncia expresa.

La renuncia expresa tanto al régimen de estimación objetiva como al régimen especial simplificado del I.V.A. debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, mediante los modelo 036 ó 037 de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar, a efectos fiscales, los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

■ ***Importante:*** *Excepcionalmente, para el ejercicio 2000, se ha establecido un plazo especial para efectuar la renuncia expresa al régimen de estimación objetiva. Dicho plazo es el comprendido entre el* ***día 11 de febrero y el 31 de marzo de 2000****.*

No obstante, las renuncias presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. En estos casos, los contribuyentes podrán modificar su opción en el plazo señalado en el párrafo anterior. **(1)**

Renuncia tácita.

También se entiende efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

---

(1) Véase, a este respecto, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (B.O.E. del 30).

■ ***Importante:*** *La renuncia al régimen de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al régimen de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período de tres años.*

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación.

c) Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del régimen de estimación objetiva.

Constituyen causas de exclusión del régimen de estimación objetiva las siguientes:

- **Haber superado en el ejercicio anterior (1999) el volumen de ingresos derivados del ejercicio de actividades económicas el importe de 75.000.000 de pta. anuales**, considerando todas las desarrolladas por el contribuyente.

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

  Para determinar este límite se computarán las siguientes operaciones.
  - Las que deban anotarse en el libro registro previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del I.V.A. **(1)**.
  - Las operaciones no incluidas en el párrafo anterior, por las que estén obligados a emitir y conservar factura, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.3 del Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, modificado por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre (B.O.E. del 16), con excepción de las operaciones que, de acuerdo con el artículo 121.3 de la Ley del I.V.A., no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones y de los arrendamientos de inmuebles que no tengan la consideración de rendimientos de actividad económica.

  En ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- **Haber superado durante el año anterior (1999) la magnitud específica máxima establecida para cada actividad en el apartado tercero de la Orden de 7 de febrero de 2000**, que se recogen en la columna tercera de la relación que más adelante se reproduce.

  En el primer año de ejercicio de la actividad únicamente se tendrá en cuenta a estos efectos el número de personas empleadas o de vehículos afectos el día de inicio de la actividad.

■ ***Importante:*** *A efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, tienen la consideración de actividades independientes cada una de las que figuran en la relación que más adelante se reproduce, al margen de que la actividad se desarrolle en uno o varios locales o que deba tributar por uno solo o por varios grupos o epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).*

(1) En el citado artículo se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

- **Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.**

  La normativa reguladora del I.R.P.F. establece como principio general la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Conforme a este principio, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho régimen, en la modalidad que corresponda.

  No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

- **La exclusión del régimen especial simplificado del I.V.A.**

  En virtud del principio de coordinación del régimen de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA supone la exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

  ■ ***Importante:*** *La exclusión produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.*

  Por ello, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaron los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

d) Tratándose de actividades a las que resulte de aplicación este régimen, que el contribuyente hubiese revocado la renuncia presentada con anterioridad.

La revocación de la renuncia anteriormente presentada debe efectuarse, con carácter general, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La revocación solamente puede efectuarse mediante la presentación del modelo 036 ó 037 de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar, a efectos fiscales, los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

■ ***Importante:*** *Excepcionalmente, para el ejercicio 2000, se ha establecido un plazo especial para efectuar la revocación de la renuncia al régimen de estimación objetiva. Dicho plazo es el comprendido entre el* ***día 11 de febrero y el 31 de marzo de 2000****.*

Las revocaciones presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. En estos casos, los contribuyentes podrán modificar su opción en el plazo previsto en el párrafo anterior. **(1)**

(1) Véase, a este respecto, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (B.O.E. del 30) y el apartado quinto de la Orden de 7 de febrero de 2000, (B.O.E. del 10).

Relación de actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva en el ejercicio 2000 (Orden ministerial de 7 de febrero de 2000)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.)	Actividad	Magnitud máxima
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería	4 empleados
316. 2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.	5 empleados
419.1	Industrias del pan y de la bollería	6 empleados
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas	6 empleados
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	6 empleados
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	6 empleados
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros	5 empleados
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo	5 empleados
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción	5 empleados
468	Industria del mueble de madera	4 empleados
474.1	Impresión de textos o imágenes	4 empleados
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general	6 empleados
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire)	3 empleados
504. 2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire	4 empleados
504. 4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje	3 empleados
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos	4 empleados
505.5	Carpintería y cerrajería	4 empleados
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.	3 empleados
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales	3 empleados
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	5 empleados
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados, salvo casquerías	5 empleados
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	4 empleados
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	5 empleados
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	5 empleados
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6 empleados
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería	6 empleados

(Continúa)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.)	Actividad	Magnitud máxima
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	6 empleados
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	6 empleados
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	5 empleados
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4 empleados
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	4 empleados
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	5 empleados
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3 empleados
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	4 empleados
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	5 empleados
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4 empleados
653.1	Comercio al por menor de muebles	4 empleados
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	3 empleados
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	4 empleados
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	3 empleados
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 empleados
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	4 empleados
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	3 empleados
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados	4 empleados
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4 empleados
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	2 empleados
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	3 empleados
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	4 empleados

(Continúa)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.)	Actividad	Magnitud máxima
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	3 empleados
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2 empleados
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	2 empleados
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2 empleados
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2 empleados
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 empleados
671.4	Restaurantes de dos tenedores	10 empleados
671.5	Restaurantes de un tenedor	10 empleados
672.1, 2 y 3	Cafeterías	8 empleados
673.1	Cafés y bares de categoría especial	8 empleados
673.2	Otros cafés y bares	8 empleados
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	3 empleados
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	3 empleados
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	10 empleados
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	8 empleados
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	8 empleados
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3 empleados
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5 empleados
691.9	Reparación de calzado	2 empleados
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles antigüedades e instrumentos musicales)	2 empleados
692	Reparación de maquinaria industrial	2 empleados
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	2 empleados
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5 vehículos **[1]**
721.2	Transporte por autotaxis	3 vehículos **[1]**
722	Transporte de mercancías por carretera	5 vehículos **[1]**
751.5	Engrase y lavado de vehículos	5 empleados
757	Servicios de mudanzas	5 vehículos **[1]**
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	4 empleados
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 empleados
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	3 empleados
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	4 empleados
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero	6 empleados
972.2	Salones e institutos de belleza	6 empleados
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	4 empleados

[1] Cualquier día del año

■ ***Importante:*** *La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).*

Asimismo en cada una de dichas actividades se incluyen las operaciones económicas desarrolladas con carácter accesorio a la actividad principal indicadas en forma de "Nota" en el anexo II de la Orden de 7 de febrero de 2000, siempre que el volumen de ingresos correspondiente a las mismas no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal. **(1)**

A efectos de determinar para cada actividad si la magnitud correspondiente a la misma excede o no de las cantidades máximas indicadas en la anterior relación, deberán tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- La magnitud **"empleados"** comprenderá todas las personas que trabajen efectivamente en la actividad principal y en cualquier otra actividad accesoria incluida en el régimen, asalariadas o no asalariadas, incluyendo, en su caso, al titular de la misma. Su cuantía se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

  Para determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

  - Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.
  - Se computará como **una persona no asalariada**, la que trabaje en la actividad al menos 1800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1800.

    El titular de la actividad se computará como **una persona no asalariada**. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al **titular de la actividad en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.
  - Se computará como **una persona asalariada**, la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1800.
- La magnitud **"vehículos"** se refiere al número máximo de vehículos que se utilicen en cualquier día del año para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier otra actividad accesoria incluida en el régimen.

■ ***Importante:*** *En el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos afectos al inicio de la misma.*

---

(1) Las actividades económicas accesorias que se entienden comprendidas en cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva se indican en la rúbrica "Nota" del apéndice "Rendimientos netos por unidad de mòdulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2000" que se reproduce en las páginas finales de este mismo Capítulo.

Cuando en un año natural se supere la magnitud máxima en alguna actividad, el contribuyente quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente, del régimen de estimación objetiva, debiendo determinar su rendimiento neto por el régimen de estimación directa, modalidad simplificada, siempre que se reúnan los requisitos establecidos para dicha modalidad y no se renuncie a su aplicación, en cuyo caso resultará aplicable la modalidad normal de dicho régimen. **(1)**

Entidades en régimen de atribución de rentas

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán el régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de dichas actividades cuando, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente, se cumplan los siguientes requisitos:

- Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.
- Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del régimen de estimación objetiva.

Dicha renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

La aplicación del régimen de estimación objetiva a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método cualquiera que sea la situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

El rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Determinación del rendimiento neto

Normas generales

En el régimen de estimación objetiva las operaciones necesarias para la determinación del rendimiento neto se realizan de forma aislada y separada para cada actividad que tenga la consideración de independiente, aunque el mismo contribuyente desarrolle varias a las que resulte de aplicación dicho régimen.

La determinación del rendimiento neto anual correspondiente a cada actividad se efectúa, una vez transcurrido el año o cuando finalice el período impositivo, mediante las operaciones sucesivas que se indican en el siguiente esquema:

(1) Los requisitos establecidos para aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, y los efectos de la renuncia a la misma, se comentan en el Capítulo VI página 128 y siguientes.

FASE 1	UNIDADES DE MODULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS (x) RENDIMIENTO NETO POR UNIDAD DE MODULO ANTES DE AMORTIZACIÓN **= RENDIMIENTO NETO PREVIO**
FASE 2	MINORACIONES: (-) INCENTIVOS AL EMPLEO (-) INCENTIVOS A LA INVERSIÓN **= RENDIMIENTO NETO MINORADO**
FASE 3	(x) INDICES CORRECTORES **= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**
FASE 4	(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES **= RENDIMIENTO NETO CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA**
FASE 5	(-) REDUCCIONES LEY 55/1999 - CON CARÁCTER GENERAL: 7 POR 100 - CON AUMENTO DE PLANTILLA (0,75 PERSONAS): 12 POR 100 (+) OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES **= RENDIMIENTO NETO**
FASE 6	(-) REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD **(*)**: 30 POR 100 **= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO**

(*) Esta reducción únicamente puede operar respecto del componente "OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES" con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Fase 1: Determinación del rendimiento neto previo

El rendimiento neto previo de la actividad está constituido por la suma de los productos obtenidos de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad, de cada uno de los módulos por el rendimiento neto anual antes de amortización asignado a cada unidad de módulo.

Los rendimientos netos por unidad de módulo antes de amortización aplicables a cada una de las actividades incluidas en el régimen de estimación objetiva se reproducen como apéndice al final del presente Capítulo.

Cuantificación del número de unidades de módulo empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad

La primera operación que debe realizarse para determinar el rendimiento neto previo consiste en cuantificar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas de cada uno de los módulos fijados para cada actividad que tenga la consideración de independiente. La Orden de 7 de febrero de 2000 establece las siguientes reglas de cálculo:

Personal no asalariado

Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, **su cónyuge y los hijos menores** que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado por no concurrir alguno de los requisitos siguientes:

- Que trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial.
- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que estén afiliados al régimen general de la Seguridad Social.

Reglas para el cómputo del módulo "personal no asalariado"

- Empresario:

  Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad.

  En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al **titular de la actividad en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- Cónyuge e hijos menores del empresario:

  Se computará como una persona no asalariada, el cónyuge e hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, cuando trabajen en la actividad, al menos, 1800 horas/año.

  Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1800.

  El número de unidades del módulo "personal no asalariado" **se expresará con dos decimales**.

  ■ ***Importante:*** *Cuando el cónyuge o los hijos menores que convivan con el titular de la actividad tengan la condición de no asalariados, se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero y no haya más de una persona asalariada.*

Ejemplo:

Don R.G.Z. es titular de un bar en el que han trabajado él y su esposa más de 1.800 horas cada uno durante el año 2000, constando la afiliación de ambos al régimen de trabajadores autónomos de la Seguridad Social.

Determinar las unidades del módulo "personal no asalariado" empleadas en la actividad en el año 2000.

Solución:

Al no darse el requisito de la afiliación de la esposa al régimen general de la Seguridad Social, ésta tiene la consideración de "personal no asalariado".

Módulo "personal no asalariado":

El titular	1
Esposa	0,5
Total .....1,5 personas	

Personal asalariado

Tienen la condición de personal asalariado:

a) Las personas que trabajen en la actividad y no tengan la condición de personal no asalariado, incluidos, en su caso, los trabajadores contratados a través de Empresas de Trabajo Temporal (ETT).

b) El cónyuge y los hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

Reglas para el cómputo del módulo "personal asalariado"

La determinación del número de unidades del módulo "personal asalariado" se realiza mediante la aplicación de las siguientes reglas:

- Si existe convenio colectivo, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador que haya sido fijado en dicho convenio.
- Si no existe convenio colectivo, se estimará que una persona asalariada equivale a 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas sea inferior o superior al indicado, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800 horas. El número de unidades del módulo "personal asalariado" se expresará con dos decimales.

- *El personal asalariado menor de 19 años, o el que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación, así como los discapacitados con grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, se computará en un 60 por 100.*

  Cuando una persona asalariada cumpla 19 años u obtenga un grado de minusvalía del 33 por 100 o superior durante el período impositivo, el cómputo del 60 por 100 se efectuará únicamente respecto de la parte del período en la que se den cualquiera de estas circunstancias.

- *En las actividades en las que así aparece indicado, el módulo "personal asalariado" se desglosa en dos:*
  - Personal asalariado de fabricación.
  - Resto del personal asalariado.

En estos casos, el cómputo de cada uno de los dos módulos citados deberá efectuarse de forma independiente. Cuando un mismo trabajador desarrolle labores de fabricación y de otro tipo, el número de unidades que debe computarse en cada uno de dichos módulos se determinará en función del número de horas efectivas de trabajo en cada labor. Si no fuera posible

determinar dicho número, se imputará el total por partes iguales a cada uno de dichos módulos.

■ ***Importante:*** *A efectos de determinar el rendimiento neto, no se computan como personas asalariadas las siguientes:*

- *Alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*
- *Las personas con derecho a los incentivos de carácter fiscal regulados en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre (B.O.E. del 30).*

Incentivos fiscales establecidos en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre.

Los incentivos fiscales regulados en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, que incorpora los establecidos en el Real Decreto-ley 9/1997, de 16 de mayo, se refieren a la contratación indefinida y a la transformación en indefinidos de los contratos de duración determinada o temporal, con arreglo al siguiente detalle:

Contratación indefinida realizada a partir del día 17 de mayo de 1997.

A efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad, no se computarán como personas asalariadas, durante los 24 meses siguientes a su contratación, los trabajadores que sean contratados por tiempo indefinido durante el período comprendido entre el 17 de mayo de 1997 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 9/1997, de 16 de mayo) y los 24 meses siguientes.

La aplicación de este beneficio fiscal está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que los trabajadores contratados por tiempo indefinido pertenezcan a alguno de los colectivos siguientes:
   - Jóvenes desempleados menores de 30 años.
   - Desempleados inscritos en la Oficina de Empleo por un período de, al menos, 12 meses.
   - Desempleados mayores de 45 años.

b) Que el contrato se celebre a tiempo completo y se formalice por escrito en el modelo dispuesto por el Instituto Nacional de Empleo.

c) Que el número de personas asalariadas al término del período impositivo, o al día de cese en el ejercicio de la actividad, si fuese anterior, sea superior al número de las existentes el día 17 de mayo de 1997.

   A estos efectos, se computarán como personas asalariadas las que presten sus servicios al empresario en todas las actividades que desarrolle con independencia del régimen o modalidad de determinación del rendimiento neto de cada una de ellas.

Transformación en indefinidos de contratos de duración determinada o temporal.

Los trabajadores con contratos de duración determinada o temporal, así como con contratos de prácticas, para la formación, de relevo y de sustitución por anticipación de la edad de jubilación, cuyos contratos sean transformados en indefinidos en el período comprendido entre el 17 de mayo de 1997 y los 24 meses siguientes, no se computarán como personas asalariadas, durante los 24 meses siguientes a la citada transformación a efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad.

Los incentivos previstos en la Ley 64/1997 no resultan de aplicación en los siguientes supuestos:

a) Relaciones laborales de carácter especial previstas en el artículo 2.1 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, o en otras disposiciones legales.

b) Contrataciones que afecten al cónyuge, ascendientes, descendientes y demás parientes, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive del empresario.

c) Contrataciones realizadas con trabajadores que, en los 24 meses anteriores a la fecha de la contratación, hubiesen prestado servicios en la misma empresa o grupo de empresas mediante un contrato por tiempo indefinido.

d) Trabajadores que hayan finalizado su relación laboral de carácter indefinido en un plazo de 3 meses previos a la formalización del contrato.

Ejemplo:

Don A.C.M. es titular de un taller de reparaciones de vehículos automóviles, epígrafe 691.2 del I.A.E., que viene determinando el rendimiento neto de su actividad por el régimen de estimación objetiva.

Desde el año 1994 trabajan a jornada completa en el taller, además del titular, dos empleados fijos mayores de 19 años.

El día 1 de mayo de 1999 se contrató por tiempo indefinido y a jornada completa un trabajador desempleado mayor de 45 años, que continúa prestando sus servicios en la empresa.

En el ejercicio 2000 se han producido las siguientes alteraciones en la plantilla de trabajadores del taller:

- El 1 de enero se contrataron a jornada completa y por un período de 6 meses dos aprendices mayores de 19 años.
- El día 1 de mayo se contrata por tiempo indefinido y a jornada completa un trabajador discapacitado con un grado de minusvalía del 33 por 100.

Determinar el número de unidades de los módulos "personal no asalariado" y "personal asalariado" correspondientes al ejercicio 2000.

Solución:

Módulo "personal no asalariado":

Titular de la actividad	1 persona
Total	1 persona

Módulo "personal asalariado":

2 empleados todo el año **(*)**	2,00 personas
2 aprendices 6 meses (60% s/2 x 0,5)	0,60 personas
1 empleado minusválido (60% s/1 x 8/12)	0,39 personas
Total	2,99 personas

(*) De acuerdo con los incentivos fiscales regulados en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, al procederse a la contratación indefinida y a tiempo completo del trabajador desempleado mayor de 45 años, el día 1 de mayo de 1999, este trabajador no se computará como persona asalariada a efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad durante los 24 meses siguientes a su contratación.

Superficie del local

Por superficie del local se tomará la definida a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.), entendiéndose por locales las construcciones, edificaciones o instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para el desarrollo de la actividad.

La unidad del módulo "Superficie del local" es el metro cuadrado.

En las actividades en las que así figure indicado, dentro de la magnitud superficie del local será preciso distinguir y determinar por separado alguno, o varios, de los siguientes módulos:

- Superficie local independiente.
- Superficie local no independiente.
- Superficie del local de fabricación.

La unidad de cada uno de estos módulos es, igualmente, el metro cuadrado.

Se entiende por:

- Local independiente.
  El que dispone de sala de ventas para atención al público. Se consideran asimismo locales independientes aquellos que deban tributar con arreglo a lo dispuesto en la regla 14ª.1.F, letra h), de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del I.A.E..
- Local no independiente.
  El que no disponga de sala de ventas propia para atención al público por estar situado en el interior de otro local, galería comercial o mercado.
- Local de fabricación.
  El local, o parte del mismo, dedicado a la realización de las operaciones de fabricación.

Consumo de energía eléctrica

Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora, cuya unidad es el kilovatio por hora (Kwh). Cuando en la factura se distinga entre energía "activa" y "reactiva", sólo se computará la primera.

Potencia eléctrica

Se entenderá por potencia eléctrica la contratada con la empresa suministradora de la energía, cuya unidad es el kilovatio contratado (Kw).

Superficie del horno

Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo.

La unidad del módulo "superficie del horno" es el decímetro cuadrado (dm^2).

Mesas

En los bares y cafeterías, así como en los restaurantes, la unidad “mesa” se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo en la proporción correspondiente.

Mesas que se utilizan solamente durante determinados períodos del año. El número de unidades del módulo "mesas" se determinará en proporción a la duración del período, computado en días, durante el que se hayan utilizado las mesas a lo largo del año.

Tableros que se utilizan ocasionalmente como mesas. Se computará una unidad del módulo "mesas" por cada cuatro personas susceptibles de ocupar los tableros. Una vez determinado con arreglo a este criterio el número de unidades, éste se prorrateará en función del período, computado en días, de utilización de los tableros durante el año.

Barras adaptadas para servir comidas. Estas barras no se computarán a efectos de determinar el número de unidades del módulo "mesas".

Longitud de barra

En las actividades de cafés y bares que tienen asignado el módulo "longitud de barra", se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes.

La longitud de barra se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

La unidad de este módulo es el metro lineal. El número de unidades se expresará, en su caso, con dos decimales.

Número de vehículos

En la actividad de enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc., se computarán los vehículos afectos a la actividad que estén destinados a la enseñanza, pero no aquéllos otros que, estando también afectos a la actividad, se destinen a otros usos (por ejemplo a carga o transporte).

Potencia fiscal de los vehículos

En las actividades que lo tienen asignado, este módulo viene definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, expresada en caballos fiscales (CVF).

Carga del vehículo

La capacidad de carga de un vehículo o conjunto de vehículos será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada, determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas que, en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de **cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques** su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Plazas

En las actividades de servicio de hospedaje, se entenderá por "plazas" el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

Asientos

En las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, se entenderá por "asientos" el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluidos el del conductor y el del guía.

Vehículos adaptados específicamente para transporte escolar. El cómputo de unidades del módulo asiento de estos vehículos deberá efectuarse por el número equivalente de asientos de personas adultas. A estos efectos, se considerará que cada tres asientos para niños menores de 14 años equivalen a dos asientos de personas adultas.

Máquinas recreativas

Unicamente se computarán las máquinas recreativas instaladas que no sean propiedad del titular de la actividad. **(1)**

Esta magnitud comprende dos módulos: máquinas tipo "A" y máquinas tipo "B".

- **Máquina recreativa tipo "A".**
  Son máquinas tipo "A" todas aquellas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.
- **Máquina recreativa tipo "B".**
  Son máquinas tipo "B" aquéllas que, a cambio del precio de la jugada, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico.

Distancia recorrida

En la actividad de transporte por autotaxis la unidad del módulo "Distancia recorrida" será el kilómetro recorrido por cada vehículo afecto a la actividad, debiendo computarse la totalidad de los recorridos en el año.

Número de habitantes

El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

Reglas para el cómputo de los módulos distintos de "personal asalariado" y "personal no asalariado"

El número de unidades de cada uno de los módulos distintos de "personal asalariado" y "personal no asalariado" se determinará en función de los días de efectiva utilización o instalación para la actividad de que se trate, cuando se hubiera producido alguna de las siguientes circunstancias:

- Inicio de la actividad con posterioridad al día 1 de enero del año natural.
- Cese en la actividad antes del día 31 de diciembre del año natural.
- Ejercicio discontinuo de la actividad (sin que tengan esta consideración los periodos vacacionales).
- Haberse producido variaciones durante el año en la cuantía de las variables o módulos correspondientes a la actividad.

En estos casos, el número de unidades de cada uno de los módulos distintos de los correspondientes al personal (asalariado y no asalariado) vendrá dado por el promedio de los relativos a todo el período en que se haya ejercido la actividad durante el año natural, expresándose con dos cifras decimales, si el resultado no fuese un número entero.

Para la determinación de este promedio se deberán multiplicar las unidades utilizadas o empleadas por el número de días naturales del período en que se haya ejercido la actividad y dividir dicho resultado entre 365 días.

(1) Las máquinas propiedad del titular constituyen una actividad independiente, clasificada en el epígrafe 969.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).

No obstante lo anterior, para los módulos "consumo de energía eléctrica" y "distancia recorrida" se tendrán en cuenta los kilovatios por hora consumidos y los kilómetros recorridos, respectivamente, sea cual fuere la duración del período.

- ***Módulos comunes a varias actividades:*** *Cuando exista utilización parcial de un módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuera posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo.*

Rendimiento neto por unidad de módulo antes de amortización

Para el ejercicio 2000 los importes de los rendimientos netos anuales por unidad de módulo antes de amortización correspondientes a cada actividad son los que figuran en la Orden de 7 de febrero de 2000, con las modificaciones introducidas para las actividades de transporte por la Orden de 30 de noviembre de 2000, que se reproducen en el "Apéndice" de las páginas finales de este Capítulo.

Reducción de módulos por circunstancias excepcionales.

En situaciones de normalidad económica, el rendimiento neto previo de la actividad viene determinado, como se ha indicado anteriormente, por el resultado de multiplicar el número de unidades de módulos empleadas en la actividad por el rendimiento neto anual antes de amortización asignado a cada unidad de módulo. Sin embargo, cuando se produzcan las circunstancias excepcionales que se indican a continuación, se podrá acordar por la Administración la reducción de dicho rendimiento en relación con los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación.

Dichas circunstancias son las siguientes:

1ª Cuando el desarrollo de la actividad empresarial se vea afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.

2ª Cuando el desarrollo de la actividad empresarial se vea afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones o anomalías graves en el desarrollo de la actividad.

3ª Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

En el primer caso, la reducción de los signos, índices o módulos deberá ser autorizada por el Ministro de Economía y Hacienda y podrá afectar a los contribuyentes de un determinado sector o zona.

En los restantes casos, los interesados que deseen que se reduzcan los signos, índices o módulos, deberán presentar, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se hayan producido las alteraciones o la situación de incapacidad temporal, escrito ante la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se ponga de manifiesto el hecho de haberse producido dichas circunstancias, aportando al mismo tiempo las pruebas que se estimen oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de las alteraciones producidas.

Acreditada la efectividad de las mismas, el Administrador o el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acordará la reducción de los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación.

■ ***Atención:*** *En el supuesto de que el contribuyente tenga reconocido el derecho a la reducción de alguno o varios de los módulos aplicables a la actividad, la declaración se cumplimentará en base a las cuantías reducidas acordadas por la Administración tributaria, haciendo constar la fecha del acuerdo en nota al pie de la página del propio impreso de declaración.*

Fase 2: Determinación del rendimiento neto minorado

El rendimiento neto minorado es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión, en la forma que se establece a continuación:

Minoración por incentivos al empleo

Para determinar el importe correspondiente a esta minoración, deberá multiplicarse la cuantía del "rendimiento neto anual por unidad antes de amortización" establecido para el módulo "personal asalariado" por el coeficiente de minoración que corresponda, el cual está constituido, a su vez, por la suma de los dos coeficientes siguientes:

- Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.
- Coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

De forma resumida:

Minoración por incentivos al empleo

RNA x (Coeficiente por incremento del nº de asalariados + Coeficiente por tramos)

Siendo RNA el importe del rendimiento neto anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" correspondiente a la actividad de que se trate.

La determinación de cada uno de los coeficientes mencionados se realiza de la siguiente forma:

1º Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

La aplicación de este coeficiente está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que en el año 2000 se haya incrementado, en términos absolutos, el número de personas asalariadas empleadas en la actividad en relación con el año 1999.
- Que, además, el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2000 sea superior al número de unidades de ese mismo módulo correspondiente a 1999.

Cumpliéndose ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2000 y el correspondiente a 1999 se multiplicará por 0,40. El resultado obtenido es el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

■ ***Atención:*** *En ningún caso se tendrán en cuenta, a estos efectos, las personas asalariadas que no se hubieran computado para determinar el rendimiento neto previo de la actividad, como es el caso de los trabajadores contratados indefinidamente al amparo de lo establecido en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, o los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

2º Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado" utilizado para determinar el rendimiento neto previo correspondiente al ejercicio 2000, excluida, en su caso, la diferencia positiva sobre la que se hubiera aplicado el coeficiente 0,40 anterior, se le aplicará el coeficiente que corresponda de la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25
Más de 8,00	0,30

El resultado de la aplicación de la citada tabla es el coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

La minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar la cuantía del "rendimiento neto anual por unidad antes de amortización", establecido para el módulo "personal asalariado" por el resultado de sumar los dos coeficientes anteriores.

Ejemplo:

Don A.A.A. desarrolla la actividad de restaurante de dos tenedores, epígrafe 671.4 del I.A.E..

Durante el ejercicio 1999, trabajaron en la actividad 3 empleados con contrato fijo y a jornada completa, cada uno de los cuales totalizó 2000 horas/año. En el mes de junio, se contrató por un período de 6 meses un aprendiz que totalizó 1020 horas de trabajo.

En el ejercicio 2000 la situación de la plantilla ha sido la siguiente:

- Permanecen en la empresa los 3 empleados con contrato fijo, realizando la misma jornada laboral anual que en el año anterior.
- El 2 de enero, se contrató por tiempo indefinido a un trabajador desempleado mayor de 35 años que llevaba 13 meses inscrito en la Oficina de Empleo, que totalizó 2000 horas/año.
- El día 1 de mayo, se contrataron temporalmente por un período de 6 meses a 2 nuevos empleados, cada uno de los cuales totalizó 1000 horas de trabajo.

Determinar la minoración por incentivos al empleo correspondiente al ejercicio 2000, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800.

Solución:

1.- Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

a) Incremento del número de personas asalariadas en 2000 respecto de 1999:
   - Personas asalariadas en el año 1999 ..... 4 personas
   - Personas asalariadas en el año 2000 ..... 6 personas
   - Incremento del número de personas asalariadas..... 2 personas

b) Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2000 respecto de 1999:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 1999:

(3 x 2000/1800) + (60% s/1020/1800) = 3,33 + 0,33 = 3,66

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2000:

(4 x 2000/1800) + (2 x 1000/1800) = 4,44 + 1,11 = 5,55

Incremento del número de unidades: (5,55 - 3,66 = 1,89)

Solución (continuación):

Al cumplirse ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2000 respecto de 1999 se multiplicará por 0,40.

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas: 0,40 x 1,89 = 0,75

2.- Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado", excluida la diferencia positiva sobre la que se ha aplicado el coeficiente 0,4 anterior.

Hasta 1,00	1	x 0,10	=	0,10
Entre 1,01 y 3,00	2	x 0,15	=	0,30
Entre 3,01 y 5,00	0,66	x 0,20	=	0,13
Total	3,66			**0,53**

3.- Coeficiente de minoración: 0,75 + 0,53 = 1,28

4.- Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el rendimiento neto anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" por el coeficiente de minoración (suma del coeficiente por incremento del número de asalariados más el coeficiente por tramos).

589.000 x 1,28 = 753.920

Nota: El trabajador desempleado contratado indefinidamente el día 2 de enero de 2000 se computa a efectos de determinar el rendimiento neto, al haberse contratado fuera del límite temporal establecido en la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, que finalizó el 17 de mayo de 1999.

Minoración por incentivos a la inversión

Este incentivo permite reducir el rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación experimentada por el inmovilizado, material o inmaterial afecto a la misma.

La cuantía de la minoración por incentivos a la inversión se determina utilizando la tabla de amortización que a continuación se reproduce:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material....	25%	8 años
4	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización:

- El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción, si el elemento ha sido producido por la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual para todos los elementos.

  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca este valor, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.
- Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.
- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

■ ***Importante:*** *Los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2000 cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 500.000 pesetas anuales.*

Fase 3: Determinación del rendimiento neto de módulos

Sobre el rendimiento neto minorado de la actividad se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que a continuación se señalan, obteniéndose de esta forma el rendimiento neto de módulos.

Índices correctores especiales.

Únicamente tienen asignado índice corrector especial las siguientes actividades:

Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe I.A.E: 659.4).

Ubicación de los quioscos	Índice aplicable
- Madrid y Barcelona	1,00
- Municipios de más de 100.000 habitantes	0,95
- Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte por autotaxis (Epígrafe I.A.E.: 721.2) (1)

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
- Hasta 2.000 habitantes	0,75
- De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
- De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
- De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
- Más de 100.000 habitantes	1,00

Cuando, por ejercerse la actividad de transporte por autotaxis en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera (Epígrafes I.A.E.: 721.1 y 3).

Si el titular dispone de un único vehículo: 0,80

Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas (Epígrafes I.A.E.: 722 y 757).

Si el titular dispone de un único vehículo y, además, ejerce la actividad sin personal asalariado: 0,80

Índices correctores generales

Índice corrector para empresas de pequeña dimensión.

Este índice corrector resulta aplicable a las empresas que cumplan los siguientes requisitos:

- Que el titular de la actividad sea persona física.
- Que ejerza la actividad en un único local.
- Que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 Kg. de capacidad de carga.
- Que en ningún momento del año 2000 haya tenido más de dos personas asalariadas en la actividad.

Concurriendo estos requisitos, la cuantía del índice corrector será la que, en función del número de personas asalariadas y, en su caso, la población del municipio en que se ejerce la actividad, se indica a continuación:

- **Si la actividad se ejerce sin personal asalariado:**

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
- Hasta 2.000 habitantes	0,70
- De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
- Más de 5.000 habitantes	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

(1) Los tramos y cuantías de este índice resultan aplicables en 2000 en virtud de la disposición adicional primera de la Orden de 29 de noviembre de 2000, en la que se han introducido medidas especiales para paliar los efectos de la subida de los carburantes en determinadas actividades durante el año 2000.

- **Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores**, se aplicará el índice 0,90 cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolle la actividad.

Índice corrector de temporada.

En las actividades que habitualmente se desarrollen sólo durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, se aplicará un índice corrector multiplicador, cuya cuantía está en función de la duración de la temporada en la que se realiza la actividad.

Duración de la temporada	Índice aplicable
- Hasta 60 días	1,50
- De 61 días a 120 días	1,35
- De 121 días a 180 días	1,25
- Más de 180 días (no constituye actividad de temporada)	--

Índice corrector de exceso.

Si el rendimiento neto minorado, rectificado, en su caso, por la aplicación de los índices anteriores, supera las cuantías que para cada actividad se indican en la relación que sigue, al exceso le será de aplicación el índice multiplicador 1,30.

Actividad (epígrafe I.A.E.)	Cuantía
314 y 315	5.156.000
316.2, 3, 4 y 9	5.200.000
419.1	6.605.000
419.2	5.360.000
419.3	3.123.000
423.9	3.123.000
453	6.187.000
453 **(1)**	4.640.000
463	4.519.000
468	4.689.000
474.1	6.417.000
501.3	5.093.000
504.1	6.351.000
504.2 y 3	5.292.000
504.4, 5, 6, 7 y 8	6.351.000
505.1, 2, 3 y 4	4.769.000
505.5	4.502.000
505.6	4.237.000
505.7	4.237.000
641	2.678.000
642.1, 2, 3 y 4	3.435.000
642.5	3.197.000
642.6	2.578.000
643.1 y 2	3.898.000
644.1	6.923.000
644.2	6.815.000
644.3	5.360.000
644.6	3.123.000
647.1	2.512.000
647.2 y 3	4.004.000
651.1	3.753.000
651.2	3.945.000
651.3 y 5	3.116.000
651.4	2.331.000
651.6	3.859.000
652.2 y 3	4.022.000
653.1	4.877.000
653.2	4.158.000
653.3	3.885.000
653.4 y 5	4.200.000
653.9	5.202.000
654.2	5.210.000
654.5	4.980.000
654.6	4.282.000
659.2	4.877.000
659.3	5.640.000
659.4	4.002.000
659.4 **(2)**	4.582.000
659.6	3.961.000
659.7	3.807.000
662.2	2.603.000
663.1	2.283.000
663.2	3.026.000
663.3	2.712.000
663.4	2.681.000
663.9	2.914.000
671.4	8.195.000
671.5	6.046.000
672.1, 2 y 3	6.203.000
673.1	4.856.000
673.2	3.030.000
675	2.635.000
676	4.053.000
681	9.766.000
682	5.214.000
683	2.581.000
691.1	3.427.000
691.2	5.355.000
691.9 **(3)**	2.628.000
691.9 **(4)**	3.938.000
692	4.819.000
699	3.748.000
721.1 y 3	5.588.000
722	5.341.000
751.5	4.490.000
757	5.341.000
933.1	7.499.000
933.9	5.350.000
967.2	5.885.000
971.1	5.910.000
972.1	2.866.000
972.2	4.278.000
973.3	3.841.000

Notas: (1) Cuando la confección se realice exclusivamente para terceros y por encargo.

Notas (continuación):

(2) En quioscos situados en la vía pública.

(3) Reparación de calzado.

(4) Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Índice corrector por inicio de nuevas actividades.

Los contribuyentes que hayan iniciado nuevas actividades, podrán aplicar en el ejercicio 2000 un índice corrector del 0,80 si se trata del primer año de ejercicio de la actividad, o del 0,90 si se trata del segundo. A estos efectos, en el ejercicio de la actividad deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2000.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

Reglas para la aplicación de los índices correctores: orden de aplicación e incompatibilidades.

Los índices correctores se aplican en el orden en el que acaban de comentarse, que es el orden en el que aparecen en el impreso de la declaración, siempre que no sean incompatibles entre sí. Las incompatibilidades entre los diferentes índices correctores son las siguientes:

- El índice corrector para empresas de pequeña dimensión es incompatible con los índices correctores especiales, a excepción del aplicable a la actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe I.A.E.: 659.4).
- El índice corrector de exceso es incompatible con el índice corrector para empresas de pequeña dimensión.
- El índice corrector por inicio de nuevas actividades es incompatible con el índice corrector de temporada.

Fase 4: Determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva

La determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva es el resultado de disminuir el importe del rendimiento neto de módulos en la cuantía de determinados gastos originados por circunstancias excepcionales.

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca,

aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Fase 5: Determinación del rendimiento neto de la actividad

La determinación del rendimiento neto se obtiene aplicando al importe del rendimiento neto calculado por estimación objetiva la reducción general establecida en la Ley 55/1999 e incorporando, en su caso, el importe de otras percepciones empresariales.

Reducciones generales Ley 55/1999

De conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, (B.O.E. del 30), durante el ejercicio 2000 el rendimiento neto calculado por estimación objetiva podrá reducirse, con carácter general para todas las actividades, en el **porcentaje del 7 por 100.**

No obstante, si en 2000 se produjo un aumento de plantilla, al menos, de 0,75 personas asalariadas respecto a 1999, **la reducción será del 12 por 100.**

A efectos de determinar el aumento de plantilla deben compararse las plantillas medias de personas asalariadas en ambos ejercicios, computándose los trabajadores con contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social.

La plantilla media se obtendrá dividiendo el número de horas trabajadas por la totalidad de la plantilla entre las horas anuales fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, entre 1800 horas. Si el contribuyente desarrolla varias actividades económicas, las plantillas medias se referirán al conjunto de las actividades desarrolladas.

Estas reducciones son incompatibles entre sí.

Otras percepciones empresariales

El rendimiento neto de la actividad se incrementará por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital.

■ ***Importante:*** *Las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, maternidad, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributan como rendimientos del trabajo.*

Fase 6: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

El rendimiento neto reducido de la actividad es el resultado de minorar la cuantía del rendimiento neto en el importe equivalente al 30 por 100 del concepto "otras percepciones empresariales" cuyo período de generación sea superior a dos años, así como de aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

A estos efectos, se consideran obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, las siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

■ ***Recuerde:*** *Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

Caso práctico

Bar de categoría especial (epígrafe I.A.E.: 673.1) situado en un local alquilado en la ciudad de Salamanca, en el que desde su apertura en el año 1981 trabajan con el titular 3 personas asalariadas a jornada completa según el convenio colectivo del sector, en el que se fija una jornada laboral de 1.800 horas/año.

El día 2 de enero de 1999 el titular contrató de forma indefinida y a tiempo completo un nuevo trabajador de 27 años que estaba desempleado desde hacía 2 años.

Por lo que respecta al ejercicio 2000, la actividad se ha desarrollado con arreglo al siguiente detalle:

- El 1 de septiembre, se contrataron de forma indefinida 2 nuevos trabajadores mayores de 19 años, cada uno de los cuales ha totalizado 630 horas de trabajo. Como consecuencia de la creación de empleo, el titular ha recibido en diciembre de 2000 una subvención de 220.000 pesetas.
- La longitud de la barra del bar es de 10 metros y en el mismo hay instaladas 8 mesas para cuatro personas. La potencia eléctrica contratada es de 35 kilovatios. Asimismo, en el local hay instalada una máquina recreativa tipo "B".
- Del inmovilizado afecto a la actividad, el titular únicamente conserva facturas de la cafetera, una vitrina térmica, la instalación de aire acondicionado y las 8 mesas con sus sillas. Los datos que figuran en su libro-registro de bienes de inversión son los siguientes:

Elemento	Fecha de adquisición	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-1999
Cafetera	01-06-1981	625.000	625.000
Mesas	01-06-1981	180.000	180.000
Vitrina térmica	01-07-1992	350.000	312.603
Instalación de aire acondicionado	01-07-1997	800.000	422.283

- En el citado libro-registro de bienes de inversión, constan como fechas de comienzo de utilización de los citados bienes las mismas que las de su adquisición.
- El día 1 de septiembre, vende la cafetera vieja por 350.000 pesetas, adquiriendo una nueva por 1.250.000 pesetas que entró en funcionamiento en dicha fecha.
- Para sustituir las mesas y sillas del establecimiento, ha adquirido el día 1 de octubre 8 mesas nuevas y 32 sillas por 401.000 pesetas, sin que el valor unitario de ninguno de dichos muebles supere las 100.000 pesetas. Dicho mobiliario ha sido instalado en el bar el día 15 del citado mes. El mobiliario viejo lo ha vendido por 85.000 pesetas.
- El día 10 de agosto de 2000 se produjo una inundación en el bar, ocasionando daños cuya reparación ascendió a 200.000 ptas., sin que la póliza de seguro del titular cubriera el mencionado riesgo. El día 18 de agosto, el titular de la actividad presentó escrito en la Administración de la A.E.A.T. correspondiente a su domicilio fiscal, comunicando los referidos hechos y aportando factura de las reparaciones efectuadas junto al documento acreditativo de la inundación expedido por el servicio de bomberos.

Solución:

Fase 1ª. Rendimiento neto previo

1.1 Número de unidades utilizadas, empleadas o instaladas de cada uno de los módulos aplicables a la actividad.

- *Personal asalariado.*

  Teniendo en cuenta que, al cumplirse las condiciones establecidas en la Ley 64/1997, el trabajador contratado el 2 de enero de 1999 no se computa a estos efectos durante los 24 meses siguientes a su contratación, el número de unidades de este módulo es el siguiente:

  - 3 personas todo el año: 3 x 1.800 horas / 1.800 ..... 3,00 unidades
  - 2 personas contratadas el 01-09-00: 2 x 630 horas/1.800 ..... 0,70 unidades

  Total: ..... **3,70 unidades**

- *Personal no asalariado*. El titular ..... 1,00 persona
- *Potencia eléctrica*. Kilovatios contratados ..... 35,00 Kw.
- *Mesas*. Mesas para 4 personas ..... 8,00 mesas
- *Longitud de barra*. Metros lineales ..... 10,00 m.l.
- *Máquinas recreativas tipo "B"*. Número de máquinas instaladas ..... 1,00 máquina

1.2 Aplicación al número de unidades de cada uno de los módulos el rendimiento neto por unidad de módulo antes de amortización establecido en la Orden de 7 de febrero de 2000.

Módulo	Nº unidades	Rendimiento neto por unidad	Rendimiento neto por módulo
1. Personal asalariado	3,70	644.000	2.382.800
2. Personal no asalariado	1,00	2.467.000	2.467.000
3. Potencia eléctrica	35,00	51.000	1.785.000
4. Mesas	8,00	37.000	296.000
5. Longitud de barra	10,00	59.000	590.000
6. Máquinas tipo "A"	0,00	152.000	0
7. Máquinas tipo "B"	1,00	461.000	461.000
Rendimiento neto previo (suma)			**7.981.800**

Fase 2ª. Rendimiento neto minorado.

1. Minoración por incentivos al empleo.

1.1 *Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas.*

Cumplida la condición de haberse incrementado la plantilla en 2000 respecto de la existente en el ejercicio anterior, resulta:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2000: ..... 3,70 personas
Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 1999: ..... 3,00 personas
Incremento del núm. de unidades del módulo "personal asalariado" ..... 0,70 personas

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas:

(0,70 x 0,40) = 0,28

1.2 *Coeficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".*

Excluyendo el incremento de 0,70 personas sobre el cual se aplicó el anterior coeficiente minorador, el coeficiente por tramos se aplica sobre 3,00 unidades del módulo.

Solución (continuación):

Hasta 1 empleado:	1 x 0,10.....	0,10
Entre 1 y 3 empleados:	2 x 0,15.....	0,30
	Total:	0,40

1.3 *Coeficiente minorador por incentivos al empleo.*

Suma de los coeficientes de minoración por incremento del número de personas asalariadas y por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado":

0,28 + 0,40 = 0,68

1.4 *Importe de la minoración por incentivos al empleo.*

Es el resultado de multiplicar el coeficiente minorador por el rendimiento neto anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado":

0,68 x 644.000 = 437.920 pta.

2. Minoración por incentivos a la inversión.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden de 7 de febrero de 2000 y aplicando los coeficientes lineales máximos de amortización fijados en la misma, el importe de la minoración por incentivos a la inversión se determina del siguiente modo:

Elemento patrimonial	Valor de adquisición	Coeficiente anual	Período amortizable	Importe de la amortización
Cafetera nueva	1.250.000	25%	4 meses	104.167
Vitrina térmica	350.000	25%	Hasta 01/07 **(1)**	37.397
Aire acondicionado	800.000	25%	Todo el año	200.000
Mesas nuevas (amortizadas libremente)	401.000	100% **(2)**	15/10 a 31/12	401.000
Minoración por incentivos a la inversión				**742.564**

(1) Al ser ocho años el período máximo de amortización para los elementos patrimoniales a que se refiere el grupo 3 de la tabla aprobada en la Orden de 7 de febrero de 2000, únicamente procede amortizar la vitrina térmica hasta el 01/07/2000, puesto que dicho elemento patrimonial comenzó a utilizarse el 01/07/1992. Además, debe tenerse en cuenta que el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente máximo, considerando el referido período amortizable, es superior a cantidad pendiente de amortizar a 31/12/1999 (37.397 pesetas), por lo que la amortización se ha efectuado por esta última cantidad.

(2) Las mesas y sillas nuevas pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 100.000 pesetas, y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en 2000 no supera la cantidad de 500.000 pesetas.

Nota.- Pese a haber estado en funcionamiento en la actividad hasta su baja por venta, no cabe amortizar en 2000 ni la cafetera ni las mesas y sillas viejas, ya que a 31-12-1999 dichos elementos estaban ya completamente amortizados.

3. Determinación del rendimiento neto minorado.

	Rendimiento neto previo.....	7.981.800
menos:	Minoración por incentivos al empleo	437.920
	Minoración por incentivos a la inversión.....	742.564
igual a:	Rendimiento neto minorado	6.801.316

Fase 3ª. Rendimiento neto de módulos.

1. Aplicación de índices correctores

El único índice corrector aplicable en este ejemplo es el índice corrector de exceso, debido a que el rendimiento neto minorado supera la cantidad de 4.856.000 pta. Por consiguiente:

Rendimiento neto de módulos: 4.856.000 + [1,30 x (6.801.316 - 4.856.000)] = 7.384.911 ptas.

Solución (continuación):

Fase 4ª. Rendimiento neto calculado por estimación objetiva.

Al cumplirse todos los requisitos establecidos al efecto, procede deducir el importe de los gastos extraordinarios ocasionados por la inundación acaecida el día 10 de agosto. Por consiguiente:

	Rendimiento neto de módulos	7.384.911
menos:	Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	200.000
igual a:	Rendimiento neto calculado por estimación objetiva	7.184.911

Fase 5ª. Rendimiento neto de la actividad.

Se aplica la reducción del 7 por 100, no siendo procedente la reducción del 12 por 100 por aumento de plantilla ya que éste no fue de, al menos, 0,75 personas asalariadas. (A estos efectos no se tiene en cuenta la persona contratada con arreglo a la Ley 64/1997) por consiguiente, el rendimiento neto se determina como sigue:

	Rendimiento neto calculado por estimación objetiva	7.184.911
menos:	Reducción general (7 por 100 de 7.184.911).....	502.944
más:	Otras percepciones empresariales.....	220.000
igual a:	Rendimiento neto	6.901.967

Fase 6ª. Rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no existir rendimientos incluidos en el concepto "otras percepciones empresariales" con un período de generación superior a dos años u obtenidos, de acuerdo con la normativa reglamentaria, de forma notoriamente irregular en el tiempo, no procede efectuar reducción alguna del rendimiento neto. En consecuencia, el rendimiento neto reducido coincidirá con el rendimiento neto anteriormente determinado. Es decir, rendimiento neto reducido = rendimiento neto = 6.901.967

Nota.- Las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad (cafetera, sillas y mesas por importe, respectivamente, de 350.000 y 85.000 pesetas) deben declararse, junto con el resto de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio procedentes de otros elementos cuya titularidad corresponda al contribuyente. Véase el Capítulo X de este Manual.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Página 5 del modelo D-100)

E4 Rendimientos de actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en régimen de estimación objetiva

Si el número de actividades económicas o de entidades en régimen de atribución de rentas previsto en esta página resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Rendimientos de actividades realizadas directamente por el/los declarante/s

Actividad 1ª

Contribuyente titular de la actividad ..... 500 Declarante

Clasificación I.A.E. (grupo o epígrafe) ..... 501 6 | 7 | 3 | 1

MÓDULOS	Definición	Nº de unidades	Rendimiento neto por módulo
1	Pers. asalariado	3,70	2.382.800
2	Pers. no asalariado	1,00	2.467.000
3	Potencia eléctrica	35,00	1.785.000
4	Mesas	8,00	296.000
5	Longitud de barra	10,00	590.000
6	Máquinas tipo "A"	0,00	0
7	Máquinas tipo "B"	1,00	461.000

Rendimiento neto previo (suma) 502 7.981.800

Minoraciones *(véase la Guía)*

a) Por incentivos al empleo 503 437.920

b) Por incentivos a la inversión 504 742.564

Rendimiento neto minorado (502 - 503 - 504) 505 6.801.316

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Índice corrector especial ..... 506 -
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión ..... 507 -
3. Índice corrector de temporada ..... 508 -
4. Índice corrector de exceso 509 1,30
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad ..... 510 -

Rendimiento neto de módulos 511 7.384.911

Gastos extraordinarios (*) 512 200.000
(por circunstancias excepcionales)

Rendimiento neto calculado por estimación objetiva ... 513 7.184.911
(511 - 512)

Reducción Ley 55/1999 (*) 514 502.944

Otras percepciones empresariales (*) 515 220.000

Rendimiento neto (513 - 514 + 515) 516 6.901.967

Reducción prevista en el art. 30 de la Ley 40/1998 (*) 517 -

Rendimiento neto reducido (516 - 517) 530 6.901.967

(*) *Véase la Guía*

Actividad 2ª

Contribuyente titular de la actividad 500

Clasificación I.A.E. (grupo o epígrafe) 501

MÓDULOS	Definición	Nº de unidades	Rendimiento neto por módulo
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

Rendimiento neto previo (suma) 502

Minoraciones *(véase la Guía)*

a) Por incentivos al empleo 503

b) Por incentivos a la inversión 504

Rendimiento neto minorado (502 - 503 - 504) 505

Índices correctores *(véase la Guía)*

1. Índice corrector especial 506
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión 507
3. Índice corrector de temporada 508
4. Índice corrector de exceso 509
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad 510

Rendimiento neto de módulos 511

Gastos extraordinarios (*) 512
(por circunstancias excepcionales)

Rendimiento neto calculado por estimación objetiva ... 513
(511 - 512)

Reducción Ley 55/1999 (*) 514

Otras percepciones empresariales (*) 515

Rendimiento neto (513 - 514 + 515) 516

Reducción prevista en el art. 30 de la Ley 40/1998 (*) 517

Rendimiento neto reducido (516 - 517) 530

(*) *Véase la Guía*

Apéndice: Rendimientos netos por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2000

Actividad:

Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.

Epígrafe I.A.E.: 314 y 315

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	568.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.706.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	97
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	27.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.156.000 pta.

Actividad:

Fabricación de artículos de ferretería,cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales n.c.o.p.

Epígrafe I.A.E.: 316.2, 3, 4 y 9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	584.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.596.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	100
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	20.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.200.000 pta.

Actividad:

Industrias del pan y de la bollería.

Epígrafe I.A.E.: 419.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	992.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.307.000
3	Superficie del local	m^2	7.800
4	Superficie del horno	dm^2	1.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.605.000 pta.

Actividad:

Industrias de la bollería, pastelería y galletas.

Epígrafe I.A.E.: 419.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.057.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.141.000
3	Superficie del local	m^2	7.200
4	Superficie del horno	dm^2	860

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.360.000 pta.

Actividad:

Industrias de elaboración de masas fritas.

Epígrafe I.A.E.: 419.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	673.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.953.000
3	Superficie del local	m^2	4.100

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.123.000 pta.

Actividad:

Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.

Epígrafe I.A.E.: 423.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	697.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.020.000
3	Superficie del local	m^2	4.200

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.123.000 pta.

Actividad:

Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se realice mayoritariamente por encargo a terceros.

Epígrafe I.A.E.: 453

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	537.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.180.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	200
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	84.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.187.000 pta.

Actividad:

Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.

Epígrafe I.A.E.: 453

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	403.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.635.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	150
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	63.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.640.000 pta.

Actividad:

Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.

Epígrafe I.A.E.: 463

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	641.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.922.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	100

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.519.000 pta.

Actividad:

Industria del mueble de madera.

Epígrafe I.A.E.: 468

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	468.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.588.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	79

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.689.000 pta.

Actividad:

Impresión de textos o imágenes.

Epígrafe I.A.E.: 474.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	827.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.419.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	77.000
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	108.000

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de preimpresión o encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de impresión de textos por cualquier procedimiento o sistema.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.417.000 pta.

Actividad:

Albañilería y pequeños trabajos de constrtucción en general.

Epígrafe I.A.E.: 501.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	578.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.856.000
3	Superficie del local	m^2	7.400
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	32.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.093.000 pta.

Actividad:

Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).

Epígrafe I.A.E.: 504.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.044.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.311.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	110
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.351.000 pta.

Actividad:

Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.

Epígrafe I.A.E.: 504.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.308.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.550.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	220
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	22.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.292.000 pta.

Actividad:

Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje.

Epígrafe I.A.E.: 504.4, 5, 6, 7 y 8

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.044.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.311.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	110
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.351.000 pta.

Actividad:

Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.

Epígrafe I.A.E.: 505.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	653.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.227.000
3	Superficie del local	m^2	3.400
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	39.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.769.000 pta.

Actividad:
Carpintería y cerrajería.
Epígrafe I.A.E.: 505.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.062.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.041.000
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.502.000 pta.

Actividad:
Pintura de cualquier tipo y clase y revestimiento con papel, tejidos o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
Epígrafe I.A.E.: 505.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	957.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.802.000
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.237.000 pta.

Actividad:
Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
Epígrafe I.A.E.: 505.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	957.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.802.000
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	23.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.237.000 pta.

Actividad:
Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.
Epígrafe I.A.E.: 641

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	379.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.680.000
3	Superficie local independiente	m^2	9.200
4	Superficie local no independiente	m^2	14.000
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	160

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.678.000 pta.

Actividad:
Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.
Epígrafe I.A.E.: 642.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	374.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.745.000
3	Superficie local independiente	m^2	5.700
4	Superficie local no independiente	m^2	13.000
5	Consumo de energía eléctrica	Kwh	62

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.435.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.

Epígrafe I.A.E.: 642.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	537.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.800.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	40
4	Superficie local independiente	m^2	4.300
5	Superficie local no independiente	m^2	9.300

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.197.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.

Epígrafe I.A.E.: 642.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	358.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.762.000
3	Superficie local independiente	m^2	4.400
4	Superficie local no independiente	m^2	11.000
5	Consumo de energía eléctrica	Kwh	57

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.578.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.

Epígrafe I.A.E.: 643.1 y 2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	607.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.111.000
3	Superficie local independiente	m^2	5.800
4	Superficie local no independiente	m^2	18.000
5	Consumo de energía eléctrica	Kwh	46

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.898.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.

Epígrafe I.A.E.: 644.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	992.000
2	Resto personal asalariado	Persona	168.000
3	Personal no asalariado	Persona	2.307.000
4	Superficie del local de fabricación	m^2	7.800
5	Resto superficie local independiente	m^2	5.400
6	Resto superficie local no independiente	m^2	20.000
7	Superficie del horno	dm^2	1.000

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.923.000 pta.

Actividad:

Despachos de pan, panes especiales y bollería.

Epígrafe I.A.E.: 644.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	974.000
2	Resto personal asalariado	Persona	165.000
3	Personal no asalariado	Persona	2.265.000
4	Superficie del local de fabricación	m^2	7.700
5	Resto superficie local independiente	m^2	5.300
6	Resto superficie local no independiente	m^2	20.000
7	Superficie del horno	dm^2	1.000

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.815.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.

Epígrafe I.A.E.: 644.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	1.011.000
2	Resto personal asalariado	Persona	161.000
3	Personal no asalariado	Persona	2.050.000
4	Superficie del local de fabricación	m^2	6.900
5	Resto superficie local independiente	m^2	5.400
6	Resto superficie local no independiente	m^2	18.000
7	Superficie del horno	dm^2	830

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.360.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.

Epígrafe I.A.E.: 644.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	1.088.000
2	Resto personal asalariado	Persona	358.000
3	Personal no asalariado	Persona	2.098.000
4	Superficie del local de fabricación	m^2	4.400
5	Resto superficie local independiente	m^2	3.400
6	Resto superficie local no independiente	m^2	5.800

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.123.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.

Epígrafe I.A.E.: 647.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	163.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.721.000
3	Superficie local independiente	m^2	3.200
4	Superficie local no independiente	m^2	10.900
5	Consumo de energía eléctrica	Kwh	14

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.512.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.

Epígrafe I.A.E.: 647.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	284.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.719.000
3	Superficie del local	m^2	3.700
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	52

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.004.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.

Epígrafe I.A.E.: 651.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	478.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.193.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	61
4	Superficie local independiente	m^2	5.600
5	Superficie local no independiente	m^2	17.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.753.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.

Epígrafe I.A.E.: 651.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	408.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.222.000
3	Superficie del local	m^2	7.800
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	90

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.945.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.

Epígrafe I.A.E.: 651.3 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	349.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.905.000
3	Superficie del local	m^2	7.600
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	120

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.116.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.

Epígrafe I.A.E.: 651.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	302.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.634.000
3	Superficie del local	m^2	4.600
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	93

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.331.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.

Epígrafe I.A.E.: 651.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	497.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.136.000
3	Superficie del local	m^2	4.400
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	83

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.859.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.

Epígrafe I.A.E.: 652.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	591.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.030.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	50
4	Superficie local independiente	m^2	2.900
5	Superficie local no independiente	m^2	8.800

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.022.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de muebles.

Epígrafe I.A.E.: 653.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	647.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.572.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	80
4	Superficie del local	m^2	2.600

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.877.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.

Epígrafe I.A.E.: 653.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	458.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.327.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	160
4	Superficie local independiente	m^2	5.800
5	Superficie local no independiente	m^2	18.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.158.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).

Epígrafe I.A.E.: 653.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	589.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.400.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	81
4	Superficie del local	m^2	3.400

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.885.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Epígrafe I.A.E.: 653.4 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	486.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.624.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	150
4	Superficie del local	m^2	1.400

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.200.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.

Epígrafe I.A.E.: 653.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	786.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.185.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	130
4	Superficie del local	m^2	6.300

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.202.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.

Epígrafe I.A.E.: 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	492.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.702.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	320
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	98.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.210.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).

Epígrafe I.A.E.: 654.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.496.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.994.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	62
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	21.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.980.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.

Epígrafe I.A.E.: 654.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	436.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.258.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	190
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	60.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.282.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.

Epígrafe I.A.E.: 659.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	660.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.623.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	90
4	Superficie del local	m^2	2.700

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.877.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.

Epígrafe I.A.E.: 659.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.139.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.060.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	190
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	170.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.640.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe I.A.E.: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	738.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.727.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	92
4	Superficie del local	m^2	4.900
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	85.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.002.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe I.A.E.: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	552.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.734.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	640
4	Superficie del local	m^2	134.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.582.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.

Epígrafe I.A.E.: 659.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	463.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.105.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	220
4	Superficie del local	m^2	5.200

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.961.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.

Epígrafe I.A.E.: 659.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	792.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.560.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	41.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.807.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.

Epígrafe I.A.E.: 662.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	773.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.497.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	46
4	Superficie del local	m^2	6.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.603.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.

Epígrafe I.A.E.: 663.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	222.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.221.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	18.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.283.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.

Epígrafe I.A.E.: 663.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	475.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.220.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	38.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.026.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.

Epígrafe I.A.E.: 663.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	415.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.776.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	24.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.712.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.

Epígrafe I.A.E.: 663.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	584.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.007.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	18.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.681.000 pta.

Actividad:

Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

Epígrafe I.A.E.: 663.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	865.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.673.000
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	45.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.914.000 pta.

Actividad:

Restaurantes de dos tenedores.

Epígrafe I.A.E.: 671.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	589.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.768.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	32.000
4	Mesas	Mesa	93.000
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	171.000
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	605.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 8.195.000 pta.

Actividad:

Restaurantes de un tenedor.

Epígrafe I.A.E.: 671.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	572.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.568.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	20.000
4	Mesas	Mesa	35.000
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	171.000
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	605.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.046.000 pta.

Actividad:

Cafeterías.

Epígrafe I.A.E.: 672.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	230.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.182.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	76.000
4	Mesas	Mesa	60.000
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	152.000
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	595.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 6.203.000 pta.

Actividad:

Cafés y bares de categoría especial.

Epígrafe I.A.E.: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	644.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.467.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	51.000
4	Mesas	Mesa	37.000
5	Longitud de barra	Metro	59.000
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	152.000
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	461.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.856.000 pta.

Actividad:
Otros cafés y bares.
Epígrafe I.A.E.: 673.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	261.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.812.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	15.000
4	Mesas	Mesa	19.000
5	Longitud de barra	Metro	26.000
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	128.000
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	468.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc..., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc..., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.030.000 pta.

Actividad:
Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.
Epígrafe I.A.E.: 675

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	445.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.296.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	17.000
4	Superficie del local	m^2	4.200

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.635.000 pta.

Actividad:
Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías
Epígrafe I.A.E.: 676

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	384.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.178.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	86.000
4	Mesas	Mesa	35.000
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	128.000

Nota: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería, y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc..., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.053.000 pta.

Actividad:
Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.
Epígrafe I.A.E.: 681

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	988.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.245.000
3	Número de plazas	Plaza	59.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 9.766.000 pta.

Actividad:
Servicios de hospedaje en hostales y pensiones.
Epígrafe I.A.E.: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	817.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.785.000
3	Número de plazas	Plaza	43.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.214.000 pta.

Actividad:
Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.
Epígrafe I.A.E.: 683

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	711.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.316.000
3	Número de plazas	Plaza	21.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.581.000 pta.

Actividad:
Reparación de artículos eléctricos para el hogar.
Epígrafe I.A.E.: 691.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	685.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.467.000
3	Superficie del local	m^2	2.700

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.427.000 pta.

Actividad:
Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.
Epígrafe I.A.E.: 691.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	660.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.714.000
3	Superficie del local	m^2	4.300

Nota: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.355.000 ptas.

Actividad:
Reparación de calzado.
Epígrafe I.A.E.: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	293.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.590.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	200

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.628.000 pta.

Actividad:
Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).
Epígrafe I.A.E.: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	650.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.570.000
3	Superficie del local	m^2	7.200

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.938.000 pta.

Actividad:
Reparación de maquinaria industrial.
Epígrafe I.A.E.: 692

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	700.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.881.000
3	Superficie del local	m^2	15.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.819.000 pta.

Actividad:
Otras reparaciones n.c.o.p.
Epígrafe I.A.E.: 699

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	588.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.418.000
3	Superficie del local	m^2	14.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.748.000 pta.

Actividad:
Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera. **(1)**
Epígrafe I.A.E.: 721.1 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	496.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.665.000
3	Nº de asientos	Asiento	20.200

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.588.000 pta.

Actividad:
Transporte por autotaxis. **(1)**
Epígrafe I.A.E.: 721.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	224.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.274.000
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	7.500

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

A esta actividad no le resulta aplicable el índice corrector de exceso

Actividad:
Transporte de mercancías por carretera. **(1)**
Epígrafe I.A.E.: 722

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	454.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.679.000
3	Carga vehículos	Tonelada	21.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencia de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc..., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.341.000 pta.

(1) Las cuantías de los módulos aplicables a estas actividades para el ejercicio 2000 han sido aprobadas por la disposición adicional primera de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de noviembre de 2000 (B.O.E. del 30; corrección de errores en B.O.E. de 11 de enero de 2001).

Actividad:
Engrase y lavado de vehículos.
Epígrafe I.A.E.: 751.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	741.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.047.000
3	Superficie del local	m^2	4.800

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.490.000 pta.

Actividad:
Servicios de mudanzas. **(1)**
Epígrafe I.A.E.: 757

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	427.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.693.000
3	Carga vehículos	Tonelada	8.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.341.000 pta.

Actividad:
Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.
Epígrafe I.A.E.: 933.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	487.000
2	Personal no asalariado	Persona	3.270.000
3	Número de vehículos	Vehículo	123.000
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	41.000

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 7.499.000 pta.

Actividad:
Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.
Epígrafe I.A.E.: 933.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	199.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.497.000
3	Superficie del local	m^2	9.900

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.350.000 pta.

Actividad:
Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.
Epígrafe I.A.E.: 967.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	1.117.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.257.000
3	Superficie del local	m^2	5.400

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.885.000 pta.

Actividad:
Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.
Epígrafe I.A.E.: 971.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	723.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.663.000
3	Consumo de energía eléctrica	Kwh	73

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 5.910.000 pta.

(1) Las cuantías de los módulos aplicables a estas actividades para el ejercicio 2000 han sido aprobadas por la disposición adicional primera de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de noviembre de 2000 (B.O.E. del 30; corrección de errores en B.O.E. de 11 de enero de 2001).

Actividad:
Servicios de peluquería de señora y caballero.
Epígrafe I.A.E.: 972.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	502.000
2	Personal no asalariado	Persona	1.532.000
3	Superficie del local	m^2	15.000
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	130

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 2.866.000 pta.

Actividad:
Salones e institutos de belleza.
Epígrafe I.A.E.: 972.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	284.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.365.000
3	Superficie del local	m^2	14.000
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	88

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 4.278.000 pta.

Actividad:
Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.
Epígrafe I.A.E.: 973.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendto. neto anual por unidad (pta.)
1	Personal asalariado	Persona	655.000
2	Personal no asalariado	Persona	2.706.000
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	86.000

Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 3.841.000 pta.

Notas comunes a todas las actividades:

- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.
- Las cuantías que figuran bajo la rúbrica **"Rendimiento neto anual por unidad"** corresponden al rendimiento neto anual por unidad de módulo **antes de amortización.**

Capítulo VIII. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II)

(Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

Determinación del rendimiento neto

Fase 1. Determinación del rendimiento neto previo.

- *Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto.*
- *Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio.*

Fase 2. Determinación del rendimiento neto minorado.

- *Amortización del inmovilizado (excepto actividades forestales).*

Fase 3. Determinación del rendimiento neto de módulos.

- *Índices correctores.*

Fase 4. Determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva.

- *Reducción del 8 por 100 del rendimiento neto de módulos.*
- *Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales.*

Fase 5. Determinación del rendimiento neto.

- *Reducción general Ley 55/1999.*
- *Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes): 25 por 100.*

Fase 6. Determinación del rendimiento neto reducido.

Caso práctico

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables a los mismos en el ejercicio 2000

Concepto y ámbito de aplicación

En el ejercicio 2000, el régimen de estimación objetiva resulta aplicable a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden de 7 de febrero de 2000 (B.O.E. del 10), que más adelante se reproduce.

b) Que el titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del régimen de estimación objetiva ni a los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. para el ejercicio 2000.

Renuncia expresa.

La renuncia expresa tanto al régimen de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto, mediante los modelos 036 ó 037 de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar, a efectos fiscales, los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

■ ***Importante:*** *Excepcionalmente, para el ejercicio 2000, se ha establecido un plazo especial para efectuar la renuncia expresa al régimen de estimación objetiva. Dicho plazo es el comprendido entre el* ***día 11 de febrero y el 31 de marzo de 2000****.*

No obstante, las renuncias presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. En estos casos, los contribuyentes podrán modificar su opción en el plazo previsto en el párrafo anterior. ***(1)***

Renuncia tácita.

También se entiende efectuada la **renuncia al régimen de estimación objetiva** por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

■ ***Importante:*** *La renuncia al régimen de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al régimen de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación.*

(1) Véase la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (B.O.E. del 30).

c) Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del régimen de estimación objetiva.

Constituyen causas de exclusión del régimen de estimación objetiva las siguientes:

- *Haber alcanzado en el ejercicio anterior (1999) un volumen de ingresos superior a cualquiera de los siguientes importes:*
  - 75.000.000 de pta. anuales, considerando todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.
  - 50.000.000 de pta. anuales, para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales susceptibles de acogerse al régimen de estimación objetiva en los términos que determina la Orden ministerial de 7 de febrero de 2000, que desarrolla dicho régimen para el citado año.

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

  Para determinar estos límites se computarán las siguientes operaciones.
  - Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en la normativa reguladora del I.R.P.F. o en el libro registro de ingresos a que se refiere el artículo 40.1 del Reglamento del I.V.A.. **(1)**
  - Las operaciones no incluidas en el párrafo anterior, por las que estén obligados a emitir y conservar factura, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.3 del Real Decreto 2402/1985, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, modificado por el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, (B.O.E. del 16), con excepción de las operaciones que, de acuerdo con el artículo 121.3 de la Ley del I.V.A., no se toman en consideración para la determinación del volumen de operaciones y de los arrendamientos de inmuebles que no tengan la consideración de rendimientos de actividad económica.

  En ningún caso, se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el I.V.A. ni, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del I.V.A.

- *Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.*

  No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la exclusión no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que venían realizándose con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

- *La exclusión del régimen especial simplificado del I.V.A.*

  La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

■ ***Importante:*** *La exclusión del régimen de estimación objetiva produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, salvo renuncia al mismo. Por ello, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaron los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.*

(1) En el citado artículo se establece que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado por actividades cuyos índices o módulos operen sobre el volumen de operaciones realizado habrán de llevar un Libro registro en el que anotarán las operaciones efectuadas en el desarrollo de las referidas actividades.

d) Tratándose de actividades a las que viene resultando de aplicación este régimen, que el contribuyente hubiese revocado la renuncia presentada con anterioridad.

La revocación de la renuncia anteriormente presentada debe efectuarse, con carácter general y una vez concluido el período de tres años, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La revocación solamente puede efectuarse mediante la presentación del modelo 036 ó 037 de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar, a efectos fiscales, los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

■ ***Importante:*** *Excepcionalmente, para el ejercicio 2000, se ha establecido un plazo especial para efectuar la revocación de la renuncia al régimen de estimación objetiva. Dicho plazo es el comprendido entre el* ***día 11 de febrero y el 31 de marzo de 2000****.*

Asimismo, en dicho plazo, los contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas o forestales susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. pudieron revocar, para dichas actividades, con efectos de 1 de enero de 2000, la renuncia anteriormente presentada aunque no hubiese transcurrido el plazo de tres años desde que se efectuó la misma.

Las revocaciones presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. En estos casos, los contribuyentes pudieron modificar su opción en el plazo previsto en el primer párrafo.

Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva en 2000 (Orden ministerial de 7 de febrero de 2000)

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	1
Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.)	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería	7
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del I.A.E. y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales	9

■ ***Importante:*** *Cada una de las nueve actividades enumeradas anteriormente tienen la consideración de independientes entre sí, a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, por lo que, en caso de desarrollarse varias, la determinación de sus rendimientos netos debe efectuarse de forma separada para cada una de ellas.*

A continuación se detalla la caracterización de cada una de las mencionadas actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el régimen de estimación objetiva en el ejercicio 2000.

Actividad 1: Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A.

A efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, se entienden como actividades agrícolas y ganaderas aquéllas mediante las cuales se obtienen directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (I.A.E.).

Asimismo, en el régimen de estimación objetiva se considera como una única actividad el conjunto de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrolladas por un mismo titular que sean susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, se entienden imputables a esta única actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones agrícolas o ganaderas propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Ganadería que se considera incluida en esta actividad a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva.

Por lo que se refiere a la ganadería que se considera incluida en esta actividad, debe matizarse que se trata de aquélla que no tenga la consideración de ganadería independiente, tal como ésta se define más adelante. Por lo tanto, se consideran comprendidas en esta actividad las explotaciones de un conjunto de cabezas de ganado en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra donde paste o se alimente el ganado, o realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, ensilaje, empacado, ramoneo, aprovechamiento a diente etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas, silos o piensos con los que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) Si el ganado está estabulado fuera de las fincas, que se alimente fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.2

c) Que, en el caso de ganado transhumante o transterminante, éste se alimente fundamentalmente con pastos producidos en las tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) Que el ganado se alimente fundamentalmente con piensos producidos en la finca en que se críe.

Se entiende a estos efectos que el ganado se alimenta fundamentalmente con los piensos, pastos o productos procedentes o producidos en la finca en que se críe, cuando éstos supongan una proporción superior al 50 por 100 del consumo total de los mismos, expresado en kilogramos.

Actividad 2: Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A.

A efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, se entiende como actividad forestal aquella actividad agraria mediante la cual se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

También se entienden imputables a esta actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones forestales propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Actividad 3: Ganadería independiente clasificada en la división 0 del I.A.E.

El concepto de ganadería independiente se recoge en los apartados Uno y Dos de la Regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del I.A.E., a tenor de los cuales, tienen la consideración de actividades de ganadería independiente, las que tengan por objeto la explotación de un conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

a) Que paste o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.

A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra.
- Cuando realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) El estabulado fuera de las fincas rústicas, no considerándose como tal, el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) El transhumante o transterminante, no considerándose como tal, el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) El ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

A estos efectos, se entiende que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de piensos, expresado en kilogramos.

Sectores diferenciados dentro de la actividad única de ganadería independiente.

No obstante la consideración de la ganadería independiente como una única actividad a efectos del régimen de estimación objetiva, para la aplicación de los índices de rendimiento neto es preciso distinguir entre los ingresos procedentes, o imputables a los mismos, de los siguientes tipos de explotaciones o sectores diferenciados:

- Explotaciones de ganado porcino de carne y avicultura.
- Explotaciones de ganado bovino de carne y cunicultura.
- Explotaciones de ganado ovino de leche y caprino de leche.
- Explotaciones de ganado bovino de leche, ovino de carne y caprino de carne.
- Explotaciones de ganado porcino de cría, bovino de cría y otras especies ganaderas no incluidas expresamente en otros apartados.

Actividad 4: Servicios de cría, guarda y engorde de ganado

Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad a la que resulta aplicable el régimen de estimación objetiva del I.R.P.F.

No obstante, si la prestación a terceros de servicios cría, guarda y engorde de ganado se realizase con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal propia incluida en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del I.V.A. y el volumen de ingresos derivados de los mismos junto con los derivados de los otros trabajos y servicios accesorios del citado régimen especial del I.V.A. no hubiera superado en el año anterior el 20 por 100 del volumen total de la explotación, tales servicios no se considerarán como una actividad independiente a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, sino que se computarán formando parte de la actividad principal desarrollada con el carácter de servicios accesorios a la misma.

Dentro de esta actividad se distinguen, a efectos de la aplicación de los correspondientes índices, los dos sectores siguientes:

- Servicio de cría, guarda y engorde de aves.
- Servicio de cría, guarda y engorde del resto de especies ganaderas.

Actividad 5: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. (REAGP)

Actividad 6: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. (REAGP)

Cada una de estas actividades, que se configuran como independientes a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, incluye los siguientes ámbitos o sectores:

Trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP.

Tienen esta consideración, los realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales a terceros con los medios que ordinariamente utilizan en sus propias explotaciones. Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La asistencia técnica.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

El requisito de accesoriedad determinante de la inclusión de los mismos en el régimen de estimación objetiva está condicionado a que el importe obtenido por la realización de dichos trabajos o servicios, conjuntamente con el de las actividades accesorias que a continuación se comentan, sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales principales.

En caso contrario, al faltar el requisito de accesoriedad, no se consideran dichos trabajos y servicios incluidos en el régimen de estimación objetiva.

La exclusión de los trabajos y servicios accesorios del REAGP se produce en aquellos supuestos en que la facturación por el conjunto de los realizados en el ejercicio anterior (1999), incluidos los ingresos por los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, hubiera superado el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, ganadera o forestal principal.

Si en el ejercicio 1999 el volumen de operaciones de los trabajos y servicios accesorios no excedió del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal, los ingresos derivados de la realización de los citados trabajos y servicios no constituyen objeto de las actividades numeradas con las claves 5 y 6, sino que se incluirán como un servicio diferenciado más de la actividad agrícola o ganadera (clave 1) o forestal (clave 2) desarrollada.

Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el REAGP.

Tienen dicha consideración, el agroturismo, la artesanía, la caza y pesca, así como otras actividades recreativas y de ocio en las que el agricultor, ganadero o titular de la actividad forestal participe como monitor, guía o experto.

Si las citadas actividades tienen el carácter de accesorias a la actividad principal en el sentido comentado anteriormente, al no estar las mismas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A., se declararán siempre y en todo caso en las claves de actividad números 5 ó 6, según corresponda.

Actividad 7: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería

Actividad 8: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería

Según lo dispuesto en el Código Civil, el contrato de aparcería se rige, entre otras disposiciones, por las relativas al contrato de sociedad. Por tanto, en la medida en que el cedente asuma una parte de los riesgos y responsabilidades derivados de la explotación, la normativa tributaria le atribuye la consideración de empresario agrario o cultivador directo.

Actividad 9: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del I.A.E. y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales

A efectos de delimitar el ámbito objetivo de esta actividad, deberá tenerse en cuenta que no se consideran como tales procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación. Tampoco tiene la consideración de proceso de transformación, la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

En todos esos supuestos, la única actividad que habrá de declararse, será la agrícola o ganadera, señalada con la clave 1, o la forestal, señalada con la clave 2, de la que se obtengan los correspondientes productos.

Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales incluidos en el régimen de estimación objetiva requieren que los mismos se realicen exclusivamente sobre los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan. En el supuesto de que se transformen, elaboren o manufacturen productos adquiridos a terceros, dicha actividad no se encuentra incluida en el régimen de estimación objetiva.

■ ***Recuerde:*** *Las actividades numeradas en la relación anterior con las claves 5 y 6 sólo quedan sometidas al régimen de estimación objetiva cuando el volumen de ingresos conjunto imputable a las mismas resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales desarrolladas con carácter principal.*

Determinación del rendimiento neto

La determinación del rendimiento neto se realiza efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican a continuación:

FASE 1		INGRESOS ÍNTEGROS
	(x)	ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO
	=	**RENDIMIENTO NETO PREVIO**
FASE 2	(-)	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INMATERIAL
	=	**RENDIMIENTO NETO MINORADO**
FASE 3	(x)	INDICES CORRECTORES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**

(Continúa)

(Continuación)

FASE 4

(-) REDUCCIÓN 8 POR 100 (actividades agrícolas y ganaderas)
(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES
= RENDIMIENTO NETO CALCULADO POR ESTIMACIÓN OBJETIVA

FASE 5

(-) REDUCCIÓN LEY 55/1999:
- Con carácter general: 7 por 100
- Con aumento de plantilla (≥ 0,75 personas): 12 por 100

(-) REDUCCIÓN LEY 19/1995 (agricultores jóvenes): 25 por 100
= RENDIMIENTO NETO

FASE 6

(-) REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD: 30 POR 100
= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO

Fase 1. Determinación del rendimiento neto previo

Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto

Dentro de cada actividad independiente, los ingresos íntegros procedentes de cada uno de los tipos de productos obtenidos, o de servicios prestados, se consignarán en el impreso de declaración en la casilla que corresponda de las numeradas del 1 al 13 conforme a la relación que a continuación se reproduce:

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales.....0,13 Procesos de transformación 0,23
	Avicultura	Productos naturales.....0,13 Procesos de transformación 0,23
2	Actividades forestales con período medio de corta superior a 30 años	Productos naturales.....0,13 Procesos de transformación 0,23
3	Cereales, leguminosas y hongos para el consumo humano	Productos naturales.....0,26 Procesos de transformación 0,36
4	Ganado bovino de carne y cunicultura	Productos naturales.....0,26 Procesos de transformación 0,36
5	Actividades forestales con período medio de corta igual o inferior a 30 años	Productos naturales.....0,26 Procesos de transformación 0,36
6	Uva para vino de mesa, frutos secos, oleaginosas, cítricos y productos del olivo	Productos naturales.....0,32 Procesos de transformación 0,42
7	Ganado porcino de cría	Productos naturales.....0,32 Procesos de transformación 0,42
	Ganado bovino de cría y otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	Productos naturales.....0,32 Procesos de transformación 0,42
8	Raíces, tubérculos, forrajes, arroz, uva para vino con denominación de origen, frutos no cítricos, horticultura y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales.....0,37 Procesos de transformación 0,47

(Continúa)

(Continuación)

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
9	Ganado ovino de leche y caprino de leche	Productos naturales .....0,37 Procesos de transformación 0,47
10	Plantas textiles, tabaco y uva de mesa	Productos naturales .....0,42 Procesos de transformación 0,52
11	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	0,42
12	Ganado bovino de leche, ovino de carne, caprino de carne y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Productos naturales y servicios..0,42 Procesos de transformación 0,52
13	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales y servicios de cría, guarda y engorde de ganado (excepto aves)	0,56

Los índices de rendimiento neto que figuran en la relación anterior son los que deberán aplicarse, con carácter general, en el ejercicio 2000.

No obstante, en los supuestos en que el Ministro de Hacienda haya autorizado la reducción de dichos índices para un sector o zona geográfica determinada, por haberse visto afectado el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales, se aplicarán los índices de rendimiento neto aprobados en las Ordenes ministeriales publicadas al efecto.

Los índices de rendimiento neto que figuran a continuación de la expresión "Procesos de transformación", únicamente deberán aplicarse en el caso de la actividad "Procesos de transformación, elaboración o manufactura ..." identificada con la clave número 9.

Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio.

Actividades de transformación, elaboración o manufactura.

Se harán constar como ingresos el valor de los productos naturales, vegetales o animales, utilizados en el correspondiente proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a dicho proceso.

Si durante el año 2000 se hubieran transmitido productos elaborados en ejercicios anteriores a 1998, deberá incluirse como ingreso del ejercicio 2000 el valor de los productos naturales utilizados en el proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a los procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Restantes actividades.

Se computarán como ingresos los correspondientes a las ventas efectuadas, así como los procedentes de los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados, incluyendo, en su caso, el autoconsumo, las subvenciones y las indemnizaciones con arreglo a las siguientes instrucciones:

- **Ventas o prestaciones de servicios.**

  Se incluye la totalidad de los ingresos íntegros, tanto si son en dinero como en especie, derivados de la entrega de los productos que constituyan el objeto de la actividad, así como, en su caso, los procedentes de la prestación de trabajos y servicios accesorios a la actividad principal.

En el caso de retribuciones en especie, se computarán como ingresos íntegros tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma.

Consideración de las compensaciones o de las cuotas repercutidas del I.V.A.

a) Tratándose de actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, las compensaciones percibidas deberán incluirse entre los correspondientes ingresos derivados de las ventas o procedentes de las prestaciones de trabajos o servicios.

b) Si la actividad está acogida al régimen simplificado, el importe de las cuotas repercutidas no se computará como ingreso. No obstante, si al finalizar el ejercicio se hubiera ingresado por dicho régimen menos de lo que hubiera correspondido ingresar de acuerdo con las normas del régimen general, la diferencia se computará entre los ingresos íntegros de dicho ejercicio a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva.

- **Autoconsumo y cesiones gratuitas.**

Dentro de estos conceptos se comprenden no sólo las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o de los restantes miembros de su unidad familiar (autoconsumo), sino también las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita o por un precio notoriamente inferior al normal de mercado.

En uno u otro caso, la valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a estas operaciones debe realizarse imperativamente por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- **Subvenciones, ayudas y demás transferencias recibidas.**

En relación con las subvenciones recibidas, deben distinguirse dentro de las mismas las subvenciones de capital y las corrientes.

Las subvenciones de capital, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (terrenos, edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización (como sucede con los terrenos), la subvención se computará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del bien financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Las subvenciones corrientes, que son aquéllas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se reciban.

Sin perjuicio de las peculiaridades que puedan derivarse de la normativa reguladora o de las condiciones concretas de cada una de ellas, cabe hacer mención del tratamiento aplicable con carácter general a las siguientes subvenciones o ayudas.

Subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones. Si la subvención o ayuda se concede por la interrupción de un determinado cultivo o de una concreta producción ganadera y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, al importe que, en su caso, proceda computar en el ejercicio se le aplicará el índice de rendimiento neto correspondiente al cultivo o producción que se viniera realizando anteriormente.

Subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretos. Cuando se reciban subvenciones que no estén vinculadas con un cultivo o producción concreto, como puede ser el caso de las de retirada de tierras de la producción o las de barbecho, el importe de la sub-

vención que proceda computar en el ejercicio, se distribuirá entre los restantes cultivos o explotaciones que el agricultor o ganadero realice, en proporción a los ingresos procedentes de cada uno de ellos, acumulándose posteriormente a éstos a efectos de aplicar los índices de rendimiento neto que correspondan.

Indemnizaciones por seguros. El importe de las indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras como consecuencia de siniestros que hayan afectado a productos de la explotación, en proceso o terminados, se computará dentro de los ingresos íntegros correspondientes al tipo de cultivo o producción de que se trate.

Determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC), así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, en ciertas circunstancias, de elementos patrimoniales afectos, tienen un tratamiento fiscal especial, que puede consultarse en el Capítulo VI de este Manual.

Ejemplo

Doña M.J.I. ha obtenido en 2000 la cantidad de 2.300.000 pesetas de ingresos de su explotación agrícola dedicada a la producción de manzanas, incluido el importe percibido en concepto de compensación del I.V.A. (a efectos de dicho impuesto está acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

En dicha cantidad no está computada la fruta que destinó a su propio consumo familiar, que se valora en 5.000 pesetas, ni tampoco la regalada a diversas amistades, cuyo valor de mercado es de 12.000 pesetas (200 Kgs. a 60 pesetas/kg.).

Además, en 2000 ha percibido 300.000 pesetas de una compañía aseguradora por los daños sufridos en la cosecha como consecuencia de una tormenta de granizo.

Determinar el rendimiento neto previo de la actividad.

Solución:

Doña M.J.I. deberá computar como ingresos la suma de:

- Venta de manzanas	2.300.000	
- Autoconsumo	5.000	
- Cesiones gratuitas	12.000	
- Indemnización sobre cosecha manzanas	300.000	**(*)**
Suma	2.617.000	

El índice de rendimiento neto aplicable sobre los citados ingresos es el 0,37.

Rendimiento neto previo: (2.617.000 x 0,37) = 968.290 pesetas.

(*) Al recibirse la indemnización por la pérdida de productos de la explotación, su importe no tiene en ningún caso la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, sino que se computa entre los ingresos íntegros correspondientes al tipo de producto dañado o perdido.

Fase 2. Determinación del rendimiento neto minorado

La determinación del rendimiento neto minorado es el resultado de deducir del rendimiento neto previo anteriormente comentado el importe de las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial.

Amortización del inmovilizado (excepto actividades forestales)

La cuantía de las amortizaciones deducibles se determinará en función de la siguiente tabla de amortización y con aplicación de las reglas que a continuación se indican:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5%	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40%	5 años
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25%	8 años
4	Inmovilizado inmaterial	15%	10 años
5	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	22%	8 años
6	Ganado equino y frutales no cítricos	10%	17 años
7	Frutales cítricos y viñedos	5%	45 años
8	Olivar	3%	80 años

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización:

- El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción, si el elemento ha sido producido en la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca este valor, se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado inmaterial desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.
- Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

  ■ ***Atención:*** *En el caso de actividades forestales, no procederá aplicar minoración alguna en concepto de amortización del inmovilizado afecto a las mismas.*

- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

■ ***Importante:*** *Los elementos del inmovilizado material nuevos, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2000 cuyo valor unitario no exceda de 100.000 pesetas podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 500.000 pesetas anuales.*

Fase 3. Determinación del rendimiento neto de módulos

El rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado el índice o índices correctores que correspondan a la actividad de los que a continuación se comentan.

Índices correctores

Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas.

Se aplicará el índice **0,75** cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilicen *exclusivamente* medios de producción ajenos, sin considerar a estos efectos el terreno.

Se entienden como medios de producción ajenos tanto el trabajo como el capital, a excepción de la tierra. Por tanto, para que resulte aplicable este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo en tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma) sino emplear íntegramente mano de obra ajena; además, todos los elementos de la explotación distintos de la tierra deben ser aportados por terceros.

Por excepción, no se aplicará este índice en los casos de aparcería y figuras similares.

Índice 2. Utilización de personal asalariado.

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por 100 del volumen total de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen total de ingresos de la actividad:

Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado

Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)	**Indice**
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

■ ***Incompatibilidad con el índice 1.*** *No se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice 1 ("Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas").*

Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas, a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificada, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores) se le aplicará el índice **0,90**.

Para delimitar la parte del rendimiento neto minorado de la actividad sobre la que procede la aplicación de este índice, será preciso distinguir la parte del rendimiento neto previo de la ac-

tividad y, en su caso, de la amortización del inmovilizado afecto a la misma, que corresponda a los cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100. (1)

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación el índice que proceda de los dos siguientes:

- Actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura..... **0,95**
- Restantes actividades ganaderas **0,75**

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

Índice 5. Actividades de agricultura ecológica. (1)

Se aplicará el índice **0,95** cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, por la que éstas asumen el control de este tipo de producción, de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo, de 24 de junio de 1991.

Índice 6. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 1.500.000 pesetas.

Cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 1.500.000 pesetas anuales, podrá aplicarse el índice corrector **0,90**.

■ ***Incompatibilidad.*** *Este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes que tengan derecho a la reducción especial del 25 por 100 establecida en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.*

Índice 7. Índice corrector en determinadas actividades forestales.

Será de aplicación el índice corrector **0,80** sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

■ ***Atención:*** *A los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser de aplicación este índice corrector.*

---

(1) Ambos índices han sido establecidos en la disposición adicional primera de la Orden de 29 de noviembre de 2000, por la que se regula el régimen de estimación objetiva para el ejercicio 2001, (B.O.E. del 30), dentro de las medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo del año 2000.

Fase 4. Determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva

En el ejercicio 2000, de acuerdo con la normativa reguladora de este régimen, para determinar el rendimiento neto calculado por estimación objetiva deberán tenerse en cuenta tanto la reducción excepcional del rendimiento neto de módulos establecida para dicho ejercicio en la disposición adicional primera de la Orden ministerial de 29 de noviembre de 2000 (B.O.E. del 30) como, en su caso, el importe de los gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del desarrollo de la actividad, conceptos ambos que se comentan a continuación.

Reducción del 8 por 100 del rendimiento neto de módulos

Entre las medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo en el año 2000, la disposición adicional primera de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de noviembre de 2000 (B.O.E. del 30) establece que todas las actividades agrícolas y ganaderas que determinen su rendimiento neto en dicho ejercicio conforme al régimen de estimación objetiva, reducirán en un 8 por 100 el rendimiento neto de módulos calculado de acuerdo con las reglas para la aplicación del citado régimen.

En consecuencia, una vez determinado el rendimiento neto de módulos de la correspondiente actividad agrícola o ganadera, su importe se reducirá en el referido porcentaje del 8 por 100, sin que dicha reducción resulte aplicable a las actividades forestales.

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán haber puesto dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones, a fin de que la Administración tributaria verifique la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Fase 5. Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto calculado por estimación objetiva puede verse reducido por aplicación de las siguientes reducciones legales:

Reducción general Ley 55/1999

De conformidad con lo establecido en el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 30 de diciembre, durante el ejercicio 2000 el rendimiento neto calculado por estimación objetiva podrá reducirse, con carácter general para todas las actividades, en el porcentaje del 7 por 100.

No obstante, cuando en el ejercicio 2000 se produzca un aumento de plantilla, al menos, de 0,75 personas asalariadas respecto a 1999, la reducción es del 12 por 100.

Estas reducciones son incompatibles entre sí.

A efectos de determinar el aumento de plantilla deben compararse las plantillas medias de personas asalariadas en ambos ejercicios, computándose los trabajadores con contrato laboral

y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. La plantilla media se obtendrá dividiendo el número de horas trabajadas por la totalidad de la plantilla entre las horas anuales fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, entre 1.800 horas.

Si el contribuyente desarrolla varias actividades económicas, las plantillas medias se referirán al conjunto de las actividades desarrolladas.

Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes): 25 por 100

De conformidad con lo establecido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (B.O.E. de 5 de julio), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios, podrán reducir el rendimiento neto resultante de la aplicación del régimen de estimación objetiva en un 25 por 100 en cada uno de los periodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritaria, siempre que, además, acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación. **(1)**

A estos efectos, el carácter de explotación prioritaria deberá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, o de la inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Fase 6. Determinación del rendimiento neto reducido

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 30 por 100 de dichos importes. El resultado así obtenido es el rendimiento neto reducido de la actividad.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 30 por 100, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

■ ***Recuerde:*** *Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

(1) Véase el Real Decreto 204/1996, de 9 de febrero, sobre mejoras estructurales y modernización de las explotaciones agrarias (B.O.E. del 10).

Caso práctico

Don L.H.I. es propietario de una finca rústica en la que se dedica a las actividades de agricultura y explotación de ganado ovino de carne, cuyas cabezas se alimentan fundamentalmente con los pastos que se producen en la propia finca, actividades por las que no ha renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.).

- Los productos que cultiva, todos ellos destinados a la venta, son: maíz y productos hortícolas varios (tomates, lechugas, judías verdes y acelgas).
- A lo largo del año 2000 ha contratado personal para la actividad, cuyos costes han ascendido a 3.000.000 de pesetas.
- Los ingresos obtenidos en el ejercicio 2000, según constan en el libro registro de ingresos, han sido los siguientes:

Concepto	Importe	I.V.A. (compensación)	Total
Venta de maíz	8.132.075	487.925	8.620.000
Subvención producción maíz	1.000.000	---	1.000.000
Venta productos hortícolas	2.929.577	190.423	3.120.000
Venta de corderos	4.008.241	271.759	4.280.000
Realización de trabajos varios para otros agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. **(1)**	74800.000	--- **(2)**	800.000
Total ingresos computables			**17.820.000**

(1) En el año anterior (1999), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos varios para otros agricultores representaron únicamente el 4 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2000 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A. y no constituyen una actividad independiente a efectos del régimen de estimación objetiva en el I.R.P.F., debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular.

(2) Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A., no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones.

- En su libro-registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 1999, relativas a elementos del inmovilizado afectos a la actividad de los que conserva justificación documental completa:

Elemento	Fecha de entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-1999
Tractor y accesorios	23-08-1992	4.800.000	3.829.041
Remolque	23-08-1992	525.000	403.171
Nave almacén y establo	10-02-1986	6.000.000 **(1)**	1.649.637
Máquina abonadora	01-03-1996	825.000	496.632
Instalación de riego	01-06-1998	425.000	168.545

(1) El valor de adquisición registrado no incluye el valor del suelo.

- Finalmente, durante el ejercicio 2000 ha adquirido diversos útiles de labranza por importe de 210.000 pesetas, sin que el valor unitario de ninguno de ellos supere las 100.000 pesetas.

Solución:

Actividades realizadas. Las actividades agrícolas y ganaderas realizadas por don L.H.I. están todas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que, a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta, desarrolla una única actividad, cuya clave identificativa es la 1 (agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del I.V.A.).

Fase 1. Determinación del rendimiento neto previo.

Aplicando a los ingresos procedentes de cada uno de los productos y servicios los correspondientes índices de rendimiento neto, el rendimiento neto previo se determina como sigue:

Código producto	Producto o servicio	Ingresos computables	Índice de rendimiento	Rendimiento base producto
3	Maíz (ventas más subvención)	9.620.000	0,26	2.501.200
8	Productos de horticultura	3.120.000	0,37	1.154.400
12	Ganado ovino de carne	4.280.000	0,42	1.797.600
13	Otros trabajos y servicios accesorios	800.000	0,56	448.000
	Rendimiento neto previo (suma)			5.901.200

Fase 2. Determinación del rendimiento neto minorado.

2.1 Importe de las amortizaciones del inmovilizado afecto a la actividad.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden de 7 de febrero de 2000 y aplicando los coeficientes lineales máximos de amortización fijados en la misma, el importe que puede deducirse del rendimiento neto previo se determina como sigue:

Elemento patrimonial	Valor de adquisición	Coeficiente anual	Período amortizable	Importe de la amortización
Tractor y accesorios	4.800.000	25%	Hasta 23/08 **(1)**	773.770 **(2)**
Remolque	525.000	25%	Hasta 23/08 **(1)**	84.631 **(2)**
Nave almacén y establo	6.000.000	5%	Todo el año	300.000
Máquina abonadora	825.000	25%	Todo el año	206.250
Instalación de riego	425.000	25%	Todo el año	106.250
Útiles de labranza, amortizados libremente **(3)**	210.000	100%	Irrelevante	210.000
Total amortizaciones				**1.680.901**

(1) Al ser ocho años el período máximo de amortización para los elementos patrimoniales a que se refiere el grupo 3 de la tabla aprobada por Orden de 7 de febrero de 2000, únicamente procede amortizar el tractor y remolque hasta 23/08/2000, puesto que dichos elementos patrimoniales comenzaron a utilizarse el 23/08/1992.

(2) Aplicando el coeficiente máximo y considerando como período amortizable el que media entre el 01/01/2000 y el 23/08/2000, que representa 236 días, resultan las siguientes amortizaciones:

- Amortización del tractor y accesorios: 4.800.000 x 0,25 x 236/366 = 773.770 pesetas.
- Amortización del remolque: 525.000 x 0,25 x 236/366 = 84.631 pesetas.

(3) Pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 100.000 pesetas y porque, además, el importe global de los útiles de labranza adquiridos en el año 2000 no supera la cantidad de 500.000 pesetas.

2.2 Rendimiento neto minorado

	Rendimiento neto previo	5.901.200
menos:	Amortización del inmovilizado	1.680.901
igual a:	Rendimiento neto minorado	4.220.299

Solución (continuación):

Fase 3. Determinación del rendimiento neto de módulos.

Únicamente resulta aplicable en este caso el índice corrector por utilización de personal asalariado, cuyo coste representa el 16,8 por 100 respecto al volumen total de ingresos, ya que:

3.000.000 / 17.820.000 x 100 = 16,8

Como el citado porcentaje está comprendido entre el 10 y el 20 por 100, procede aplicar el índice corrector 0,90.

Por tanto, rendimiento neto de módulos será: 4.220.299 x 0,90 = 3.798.269 pta.

Fase 4. Determinación del rendimiento neto calculado por estimación objetiva.

Al no existir ningún tipo de gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales, el rendimiento neto calculado por estimación objetiva se determina aplicando sobre el importe del rendimiento neto de módulos la reducción del 8 por 100 establecida con carácter excepcional para el ejercicio 2000 en la disposición adicional primera de la Orden ministerial de 29 de noviembre de 2000. Por consiguiente:

	Rendimiento neto de módulos	3.798.269
menos:	Reducción del 8 por 100 (8% de 3.798.269)	303.862
igual a:	Rendimiento neto calculado por estimación objetiva	3.494.407

Fase 5. Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Aplicando la reducción del 7 por 100, establecida con carácter general en la Ley 55/1999 para todas las actividades en estimación objetiva en el ejercicio 2000, resulta:

	Rendimiento neto calculado por estimación objetiva	3.494.407
menos:	Reducción general Ley 55/1999 (7% de 3.494.407).....	244.608
igual a:	Rendimiento neto de la actividad	3.249.799

Fase 6. Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no computarse ningún tipo de rendimiento con un período de generación superior a dos años, ni tampoco ninguno obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no procede reducción alguna por este concepto. Por lo tanto, el rendimiento neto reducido coincide con el rendimiento neto de la actividad, es decir, 3.249.799 pesetas.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Pág. 6 del modelo D-100)

E5 Rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en régimen de estimación objetiva

Si el número de actividades o de entidades en régimen de atribución de rentas previsto en esta página resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .....

• Rendimientos de actividades realizadas directamente por el/los declarante/s

Actividad 1ª Contribuyente titular de la actividad ... 600 Declarante

Clave de la actividad *(véase la Guía)* 601 1

Si para la imputación temporal ha optado por el criterio de cobros y pagos, marque una "X" ..... 602 X

(La opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular)

	PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1				
2				
3		9.620.000	0,26	2.501.200
4				
5				
6				
7				
8		3.120.000	0,37	1.154.400
9				
10				
11				
12		4.280.000	0,42	1.797.600
13		800.000	0,56	448.000

Total ingresos: 603 17.820.000

Rendimiento neto previo (suma) 604 5.901.200

Amortización del inmovilizado material e inmaterial ... 605 1.680.901

Rendimiento neto minorado (604 - 605) 606 4.220.299

Índices correctores *(véase la Guía)*

Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas	608	
Por utilización de personal asalariado	609	0,90
Por cultivos realizados en tierras arrendadas	610	
Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100	611	
Por actividades de agricultura ecológica	612	
Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 1.500.000 pta.	613	
Índice corrector en determinadas actividades forestales	614	

Rendimiento neto de módulos 615 3.798.269

Reducción 8 por 100 **(*)** 616 303.862

Gastos extraordinarios **(*)** 617 0
(por circunstancias excepcionales)

Rendimiento neto calculado por estimación objetiva ... 618 3.494.407
(615 - 616 - 617)

Reducción Ley 55/1999 **(*)** 619 244.608

Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes) **(*)** ..... 620 -

Rendimiento neto (618 - 619 - 620) 621 3.249.799

Reducción prevista en el art. 30 de la Ley 40/1998 **(*)** 622 -

Rendimiento neto reducido (621 - 622) 630 3.249.799

(*) *Véase la Guía.*

Actividad 2ª Contribuyente titular de la actividad ... 600

Clave de la actividad *(véase la Guía)* 601

Si para la imputación temporal ha optado por el criterio de cobros y pagos, marque una "X" 602

(La opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular)

	PRODUCTOS	Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				

Total ingresos: 603

Rendimiento neto previo (suma) 604

Amortización del inmovilizado material e inmaterial ... 605

Rendimiento neto minorado (604 - 605) 606

Índices correctores *(véase la Guía)*

Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas	608	
Por utilización de personal asalariado	609	
Por cultivos realizados en tierras arrendadas	610	
Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100	611	
Por actividades de agricultura ecológica	612	
Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 1.500.000 pta.	613	
Índice corrector en determinadas actividades forestales	614	

Rendimiento neto de módulos 615

Reducción 8 por 100 **(*)** 616

Gastos extraordinarios **(*)** 617
(por circunstancias excepcionales)

Rendimiento neto calculado por estimación objetiva ... 618
(615 - 616 - 617)

Reducción Ley 55/1999 **(*)** 619

Reducción Ley 19/1995 (agricultores jóvenes) **(*)** 620

Rendimiento neto (618 - 619 - 620) 621

Reducción prevista en el art. 30 de la Ley 40/1998 **(*)** 622

Rendimiento neto reducido (621 - 622) 630

(*) *Véase la Guía.*

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables a los mismos en el ejercicio 2000

Explotaciones agrícolas

Denominación grupo	Productos	Índice
Cereales	Avena, alpiste, cebada, centeno, escaña, maíz, mijo, panizo, sorgo, trigo, trigo sarraceno, triticale, etc.	**0,26**
Leguminosas grano	Algarrobas, alhovas, almortas, altramuces, garbanzos, guisantes, habas, judías, lentejas, veza, yeros, etc.	**0,26**
Hongos para el consumo humano	Hongos para el consumo humano	**0,26**
Uva para vino de mesa	Uva para vino de mesa	**0,32**
Frutos secos	Almendro, avellano, castaño, frutales de cáscara (pistachos, piñones), nogal, etc.	**0,32**
Oleaginosas	Cártamo, cacahuete, colza, girasol, nabina, ricino, soja, etc.	**0,32**
Cítricos	Bergamota, lima, limonero, mandarino, naranjo (amargo o dulce), pomelo, etc.	**0,32**
Productos del olivo	Aceituna (de almazara o de mesa)	**0,32**
Forrajes	Alfalfa, calabaza forrajera, cereal invierno forraje, col forrajera, esparceta, haba forraje, maíz forrajero, nabo forrajero, remolacha forrajera, trébol, vallico, veza forrajera, zanahoria forrajera, zulla, etc.	**0,37**
Raíces, tubérculos, arroz, uva para vino con denominación de origen	Patata, arroz, uva para vino con denominación de origen, etc.	**0,37**
Frutos no cítricos	Acerola, albaricoque, aguacate, caquis, casis, cereza, ciruela, chirimoya, dátil, frambuesa, granada, grosella, guayaba, guinda, higo, higo chumbo, kiwi, lichis, manzana (de mesa o de sidra), mango, melocotón, membrillo, mora, níspola, papaya, pera, plátano, serba, zarzamora, etc. (excepto piña tropical)	**0,37**
Productos hortícolas	Acelga, alcachofa, ajo, apio, berenjena, calabacín, calabaza, cardo, cebolla, cebolleta, col de bruselas, col repollo, col (otras), coliflor, endivia, escarola, espárrago, espinaca, fresa, fresón, guisante verde, haba verde, judía verde, lechuga, melón, nabo. Otras frutas de plantas no perennes. Otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo (excepto patata). Otras hortalizas cultivadas por su fruto o flor. Otras hortalizas de hoja. Otras hortalizas con vaina. Pepinillo, pepino, pimiento, piña tropical, puerro, rábano, remolacha de mesa, sandía, tomate, zanahoria, etc.	**0,37**
Otros productos agrícolas	Achicoria, azafrán, caña de azúcar. Flores y plantas ornamentales. Lúpulo. Pimiento para pimentón. Viveros de árboles, etc.	**0,37**

Explotaciones agrícolas (continuación):

Denominación grupo	Productos	Índice
Plantas textiles	Algodón, cáñamo, lino, etc.	**0,42**
Tabaco	Tabaco	**0,42**
Uva de mesa	Uva de mesa	**0,42**
Actividades accesorias realizadas por agricultores	.....	**0,42**
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores	.....	**0,56**

Explotaciones ganaderas

Especie	Producto	Índice
Avicultura	Carne y huevos	**0,13**
Bovino	Carne (intensiva) ..... Carne (extensiva) ..... Leche (intensiva) ..... Leche (extensiva) ..... Cría	**0,26** **0,26** **0,42** **0,42** **0,32**
Caprino	Carne (intensiva) ..... Carne (extensiva) ..... Leche (intensiva) ..... Leche (extensiva)	**0,42** **0,42** **0,37** **0,37**
Cunicultura	.....	**0,26**
Ovino	Carne (intensiva) ..... Carne (extensiva) ..... Leche (intensiva) ..... Leche (extensiva)	**0,42** **0,42** **0,37** **0,37**
Porcino	Carne (intensiva) ..... Carne (extensiva) ..... Cría	**0,13** **0,13** **0,32**
Servicios de cría, guarda y engorde de aves	.....	**0,42**
Actividades accesorias realizadas por ganaderos	.....	**0,42**
Servicios de cría, guarda o engorde de ganado (excepto aves)	.....	**0,56**
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por ganaderos	.....	**0,56**
Otras actividades ganaderas no incluidas expresamente en otros apartados	Colmenas, equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.), entre otros.....	**0,32**

Explotaciones forestales

Denominación grupo	Productos	Índice
Especies arbóreas con período medio de corta superior a 30 años	Castaño, abedul, fresno, arce, etc.	**0,13**
Especies arbóreas con perído medio de corta igual o inferior a 30 años	Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo	**0,26**
Actividades accesorias realizadas por titulares de explotaciones forestales	.....	**0,42**
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por titulares de explotaciones forestales	.....	**0,56**

Capítulo IX. Regímenes especiales: Imputaciones de rentas

Sumario

Imputación de rentas

Introducción.

Imputación de rentas inmobiliarias

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias.

Determinación del importe de la renta imputable.

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

Individualización de las rentas inmobiliarias.

Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal

Concepto y ámbito de aplicación.

Sujetos, momento y contenido de la imputación.

Individualización de las imputaciones de sociedades transparentes.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

Ámbito de aplicación y requisitos generales.

Contenido y momento de la imputación.

Medidas para evitar la doble imposición.

Supuesto especial: entidades residentes de países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Obligaciones formales derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional.

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

Concepto y ámbito de aplicación.

Contenido y momento de la imputación.

Medidas para evitar la doble imposición.

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas.

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

Concepto.

Renta imputable.

Régimen transitorio.

Caso práctico

Imputación de rentas

Introducción

Junto a los rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y las ganancias y pérdidas patrimoniales, las imputaciones de rentas constituyen el tercer componente de la renta del contribuyente.

> Las imputaciones de renta constituyen un mecanismo fiscal cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, asegurando con ello la máxima eficacia en la aplicación de la progresividad del impuesto.

La materialización de las imputaciones de renta como categoría fiscal se realiza desde una doble perspectiva: incorporando, por una parte, determinadas rentas que la Ley del impuesto presume que se derivan de la titularidad de bienes inmuebles urbanos, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado y, por otra, haciendo tributar en el contribuyente las rentas obtenidas a través de sociedades interpuestas que, a estos efectos, se declaran transparentes.

La Ley del I.R.P.F., bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora las siguientes categorías de imputación de rentas:

- Imputación de rentas inmobiliarias, excluida la vivienda habitual.
- Imputación de bases imponibles en el régimen de transparencia fiscal interna.
- Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.
- Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.
- Imputación de rentas derivadas de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Imputación de rentas inmobiliarias

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles que reunan los requisitos que se enumeran a continuación, o por ser titular de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles urbanos, siempre que dichos inmuebles no generen rendimientos del capital inmobiliario ni estén afectos a actividades económicas.

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan cumplan los siguientes requisitos:

- **Que se trate de bienes inmuebles urbanos** calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, **excluido el suelo no edificado**.
- **Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente.** A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos. **(1)**

(1) El concepto de vivienda habitual a efectos fiscales se comenta en las páginas 356 y siguientes**.**

- **Que no estén afectos a actividades económicas. (1)**
- **Que no generen rendimientos del capital inmobiliario.** Los rendimientos del capital inmobiliario pueden derivar del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles. **(2)**
- **Que no se trate de inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.**

Determinación del importe de la renta imputable

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas en los términos comentados en el apartado anterior, se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

- **El 2 por 100, con carácter general.** Dicho porcentaje debe aplicarse sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana) correspondiente al ejercicio 2000.
- **El 1,1 por 100 en los siguientes supuestos:**

  a) Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procesos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994.

  b) Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular. El porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del valor por el que los mismos deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley de este impuesto, dicho valor será el mayor de los dos siguientes:
     - El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble.
     - El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

Sobre el importe resultante de la aplicación del porcentaje que, en cada caso, corresponda no procederá la deducción de ningún tipo de gasto.

■ ***Importante:*** *Tratándose de inmuebles adquiridos o trasmitidos en el ejercicio 2000 o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.*

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles

En los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.) en función de la duración anual período de aprovechamiento, sobre la que se aplique el porcentaje del 2 ó 1,1 por 100, que corresponda.

---

(1) El concepto de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas se comenta en el Capítulo V, páginas 116 y siguientes.

(2) Los rendimientos del capital inmobiliario se comentan en el Capítulo III de este Manual.

Cuando no pueda determinarse la base liquidable, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de estos derechos cuando su duración no exceda de 2 semanas por año.

Individualización de las rentas inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias imputadas corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de disfrute sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto en el primer caso, serán los titulares de los bienes inmuebles quienes deberán incluir las correspondientes rentas en su declaración; mientras que en el caso de que existan derechos reales de disfrute sobre el inmueble, la renta se imputará al titular del derecho en la misma cuantía que la que correspondería al propietario, sin que este último deba incluir cantidad alguna en su declaración en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como renta imputable la cantidad que resulte de aplicar a la renta total imputada al inmueble o derecho, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

La concesión del derecho de uso de plazas de aparcamiento para residentes no genera la imputación de rentas inmobiliarias, al no constituir dicha concesión un derecho real.

■ ***Matrimonios:*** *En caso de matrimonio, la renta imputable a los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderá por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, la renta imputable a bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderá íntegramente a su titular.*

Ejemplo:

Don J.V.C., durante el año 2000, ha sido titular de los siguientes bienes inmuebles:

- Vivienda habitual, cuyo valor catastral no revisado es de 5.800.000 pta..
- Plaza de garaje adquirida conjuntamente con el inmueble y cuyo valor catastral no revisado es de 650.000 pta.
- Apartamento en la playa que sólo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue actualizado con efectos de 1996, es de 6.800.000 pta..
- Apartamento adquirido por 12.000.000 de pta., el día 1 de julio de 2000 y que con fecha de 1 de septiembre de dicho año ha alquilado por una renta mensual de 60.000 pta.. A 31 de diciembre de 2000, no le ha sido notificado el valor catastral del inmueble. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.

Determinar la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a dichos inmuebles:

Solución:

- **Vivienda habitual y plaza de garaje**: no procede imputación de rentas inmobiliarias.
- **Apartamento en la playa.** Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/6.800.000 ..... 74.800 pta.
- **Apartamento adquirido en 2000.** Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/(50% x 12.000.0000) x 62/365 ..... 11.211 pta. **(1)**

  Total rentas inmobiliarias imputadas ..... **86.011 pta.**

(1) Al no haberle sido notificado a su titular el valor catastral del inmueble a 31 de diciembre de 2000, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplica sobre el 50 por 100 del valor de adquisición del inmueble, valor que no ha sido modificado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Asimismo, la renta imputada se determina en proporción al número de días en que el inmueble ha estado a disposición de su titular (del 1 de julio al 31 de agosto). Finalmente, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario en cuyo apartado deben declararse.

Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal

Concepto y ámbito de aplicación

La transparencia fiscal es uno de los regímenes tributarios especiales de imputación de rentas cuya regulación general se contiene en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Conforme a dicha regulación, las características generales de dicho régimen especial son las siguientes:

1ª Las bases imponibles positivas obtenidas por ciertas entidades, determinadas de acuerdo con las normas propias del Impuesto sobre Sociedades, se imputan directamente a los socios residentes, quienes deben integrarlas en su propio impuesto personal, aun cuando los resultados no hubiesen sido objeto de distribución.

   Por el contrario, las bases imponibles negativas no se imputan a los socios y permanecen en el seno de la sociedad para su compensación con bases imponibles positivas que se obtengan por la misma en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

   Se excluye, pues, del régimen de imputación la parte de base imponible positiva de las sociedades transparentes que corresponda a socios no residentes en territorio español.

2ª A partir del ejercicio 1996, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. del 28), las entidades a las que resulta aplicable este régimen fiscal tributan en el Impuesto sobre Sociedades en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo, imputando a los socios residentes los pagos fraccionados y las cuotas satisfechas por dicho impuesto. **(1)**

3ª Los dividendos y participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia, no tributan por el I.R.P.F. ni por el Impuesto sobre Sociedades, ni están sujetos a retención. El importe de es-

(1) Sin embargo, en los tres primeros períodos impositivos en los que resultó de aplicación la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades el tipo de gravamen aplicable a la parte de base imponible imputada a los socios residentes fue del cero; el 10 por 100 y el 20 por 100, respectivamente.

tos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las acciones o participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputados. Tratándose de socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en dicho importe.

4ª Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a los socios no residentes en territorio español tributarán por tal concepto, de conformidad con las normas generales sobre tributación de no residentes contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias y en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

Según la actual regulación de este régimen, se encuentran en el mismo las sociedades que a continuación se relacionan:

Sociedades de mera tenencia de bienes

Son sociedades de mera tenencia de bienes aquéllas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas. **(1)**

A efectos de realizar la valoración del activo, el criterio fijado por la Ley del Impuesto sobre Sociedades es que tanto el valor del activo como el de los elementos no afectos a actividades económicas, será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

No obstante, no se computarán como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. No se incluirán entre los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos, salvo en los supuestos en que los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

Asimismo, además de estos requisitos, debe darse en la entidad cualquiera de las circunstancias siguientes:

1ª Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose, a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

2ª Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 ó menos socios.

Los anteriores requisitos y circunstancias deberán concurrir en la sociedad durante más de 90 días del ejercicio social para que a la misma le resulte aplicable el régimen de transparencia fiscal.

Sociedades de valores

Se entiende por sociedades de valores aquéllas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, cuando en las mismas se dé cualquiera de las dos circunstancias siguientes:

(1) Véanse las normas sobre afectación en el Capítulo V "RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS. CUESTIONES GENERALES", páginas 118 y 119.

1ª Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive.

2ª Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 ó menos socios.

A efectos de realizar el cómputo de los valores, no se tomarán en consideración los siguientes:

a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas, como por ejemplo, letras y pagarés comerciales.

c) Los poseídos por Sociedades de Valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

d) Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté a su vez sometida al régimen de transparencia fiscal.

A estos efectos, tampoco se computarán como valores aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos diez años anteriores. No se incluirán entre los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos, ni siquiera aquellos que procedan de los valores a que se refiere la letra d) anterior, salvo que los ingresos obtenidos por la sociedad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

Los anteriores requisitos o circunstancias deberán concurrir en la sociedad durante más de 90 días del ejercicio social para que a la misma le resulte aplicable el régimen de transparencia fiscal.

Sociedades de profesionales

Dentro de esta categoría se comprenden todas aquellas sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que más del 75 por 100 de los ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales.

b) Que los profesionales sean personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculados al desarrollo de la actividad y tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de la sociedad.

Para que resulte alicable el régimen de transparencia fiscal, esta última circunstancia deberá concurrir en la sociedad durante más de 90 días del ejercicio social.

Sociedades de artistas y deportistas

Dentro de esta categoría deben incluirse las sociedades en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que *más del 50 por 100 de los ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas.*

b) Que los artistas o deportistas y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas.

Para que resulte alicable el régimen de transparencia fiscal, esta última circunstancia deberá concurrir en la sociedad durante más de 90 días del ejercicio social.

Entidades excluidas del régimen de transparencia fiscal

Quedan excluidas del régimen de transparencia fiscal, aunque concurran los requisitos que determinan su aplicación, las siguientes entidades:

a) Las Sociedades cuyas acciones estuviesen admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. La exclusión se producirá respecto de los períodos impositivos en que se produzca dicha circunstancia.
b) Las Sociedades de mera tenencia de bienes o de valores, cuando una persona jurídica de Derecho Público sea titular de más del 50 por 100 del capital social.
c) Las Sociedades en que la totalidad de los socios sean personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia fiscal.

Otras entidades en régimen de transparencia fiscal

Además de las anteriormente mencionadas, existen otras entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal especial regulado en los artículos 66 a 68 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. de 28 de diciembre). Son las siguientes:

a) Agrupaciones de Interés Económico Españolas.
b) Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
c) Uniones temporales de empresas inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda.

Las especialidades de este régimen de transparencia fiscal consisten, en esencia, en que las entidades a las que resulta aplicable no tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en territorio español, que imputarán a éstos, y en que no existen limitaciones para la imputación de bases imponibles negativas.

■ ***Importante:*** *Las Sociedades que no puedan imputar la totalidad o parte de sus bases imponibles positivas, por desconocer la identidad de los socios como consecuencia del incumplimiento de la obligación de mantener o convertir en nominativas las acciones o participaciones en su capital, tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible que no pueda ser imputada, a un tipo igual al marginal máximo de la escala de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (48 por 100 en el ejercicio 2000).*

Con independencia de lo anterior, el incumplimiento de la obligación de mantener o convertir en nominativos los valores representativos de las participaciones en su capital tendrá la consideración de infracción tributaria simple, sancionable con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas, por cada período impositivo en que se haya dado el incumplimiento, de la que serán responsables solidarios los administradores de la sociedad, salvo los que hayan propuesto expresamente las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en el párrafo anterior, sin que hubiesen sido aceptadas por los restantes.

Sujetos, momento y contenido de la imputación

Sujetos de la imputación

Las imputaciones de las sociedades transparentes se realizarán a quienes, teniendo la consideración de contribuyentes del I.R.P.F., ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la finalización del período impositivo de la sociedad transparente, en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con la participación de cada uno en el capital social.

Momento de la imputación

La imputación a los socios residentes que sean contribuyentes del I.R.P.F. se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes a la sociedad transparente. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en que venza dicho plazo. No obstante, los socios contribuyentes del I.R.P.F. podrán optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, debiendo mantenerse durante tres años. El ejercicio de esta opción no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes.

Contenido de la imputación

La imputación de las sociedades transparentes a sus socios residentes comprende los siguientes conceptos:

a) Las bases imponibles positivas obtenidas por la sociedad transparente.

b) Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad transparente.

c) Los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

d) La cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad transparente, así como, en su caso, las cuotas de dicho impuesto que le hubiesen sido imputadas a dicha sociedad por terceras sociedades que, asimismo, estuviesen sometidas al régimen de transparencia fiscal.

a) Imputación de bases imponibles positivas

La base imponible positiva, determinada por la sociedad de acuerdo con las normas propias del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de la naturaleza propia de cada una de las rentas de que derive e independientemente de su reparto efectivo o no, se imputa a cada socio residente en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

Por su parte, las bases imponibles negativas, como regla general, no pueden ser objeto de imputación, sino que deben permanecer en el seno de la sociedad y podrán ser compensadas con las bases imponibles positivas que se obtengan por la misma en los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos

Como excepción, debe recordarse que las bases imponibles negativas únicamente podrán imputarse directamente a sus socios por las siguientes entidades:

- Agrupaciones Españolas de Interés Económico.
- Agrupaciones Europeas de Interés Económico.
- Uniones temporales de empresas inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda.

■ ***Atención:*** *La base imponible positiva imputable a los socios residentes será la que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de la naturaleza de las rentas de que derive. No obstante, a la parte de base imponible positiva imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio español, le será aplicable el procedimiento de integración de los dividendos en el I.R.P.F., consistente en multiplicar su importe íntegro por el porcentaje que, en función de la entidad de procedencia, se recoge en la página 80 de este Manual.*

A tal efecto, deberá calcularse la parte de base imponible correspondiente a rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes mediante un prorrateo de ésta entre los ingresos totales obtenidos por la sociedad y los correspondientes a rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades residentes.

b) Imputaciones de deducciones y bonificaciones

Los socios residentes de las entidades en régimen de transparencia fiscal tienen derecho a la imputación de las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad, en la misma proporción que corresponda a las bases imponibles positivas imputadas sin cuya imputación no procederá la de deducciones y bonificaciones.

Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios personas físicas, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas del I.R.P.F.. De acuerdo con este principio, los socios personas físicas no podrán aplicar aquellas deducciones o bonificaciones imputadas que no estén contempladas, a su vez, como tales en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta.

A efectos del Impuesto sobre la Renta, las deducciones y bonificaciones susceptibles de imputación son las siguientes:

Base de la deducción por inversión empresarial.

Las inversiones con derecho a deducción realizadas por la sociedad transparente se entienden realizadas, a efectos del cómputo de las deducciones correspondientes, directamente por los socios.

A estos efectos, las bases de la deducción por inversión empresarial a las que tenga derecho la sociedad transparente se imputarán a los socios en la misma proporción que lo hubiera sido la base imponible positiva. En la notificación al socio, la sociedad deberá facilitar la base correspondiente a cada una de las deducciones por este concepto, indicando, en función del régimen y modalidad, el porcentaje de deducción y el límite sobre la cuota que resultan aplicables en cada caso.

Aplicando el correspondiente porcentaje de deducción sobre la base de cada una de estas deducciones, el socio determinará el importe de la cantidad a deducir, siempre que la misma no supere el límite máximo establecido sobre su cuota semilíquida. **(1)**

(1) Como cuota semilíquida se tomará la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en el importe de las deducciones a que se refieren las casillas ***58*** y ***60*** a ***65***, ambas inclusive, de la declaración.

Asimismo, la sociedad transparente deberá comunicar al socio, en su caso, la cuantía de los rendimientos que, formando parte de la base imponible positiva imputada, procedan de la venta de bienes corporales producidos en Canarias con derecho a la bonificación establecida por este concepto en el régimen fiscal especial de Canarias.

Si en el mismo ejercicio el socio tuviese además derecho a deducciones por inversión empresarial o profesional, por razón de las actividades de esta naturaleza realizadas individualmente, el límite sobre la cuota semilíquida correspondiente afectará conjuntamente a ambas deducciones. En este caso, no existe ningún orden legal de prelación en la aplicación de las deducciones.

Las deducciones no aplicadas en el período impositivo por insuficiencia de cuota semilíquida pueden ser practicadas en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años siguientes, aunque la sociedad que efectuó la imputación ya no se encuentre en el régimen de transparencia.

Importe de la deducción por creación de empleo.

La sociedad transparente facilitará al socio el importe que, en proporción a la base imponible positiva imputada, le corresponda deducir por este concepto.

Base de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

La sociedad transparente deberá facilitar a sus socios personas físicas la cuantía de las rentas netas obtenidas por la sociedad que, en su caso, tengan derecho a deducción por actividades realizadas en Ceuta o Melilla.

Sobre la parte de dichos rendimientos imputada al socio, éste podrá practicar la deducción correspondiente.

Base de la deducción por doble imposición de dividendos.

Mediante esta imputación, la sociedad transparente traslada a sus socios el derecho a la deducción por los dividendos que haya percibido de otras sociedades residentes en territorio español.

Para ello, la sociedad transparente deberá indicar a cada socio la cuantía de la base imponible positiva que corresponde a los dividendos percibidos de otras sociedades residentes en territorio español, para que el socio persona física pueda deducir en su liquidación del I.R.P.F. la cantidad resultante de aplicar a la base de cálculo, imputada por este concepto, el porcentaje que corresponda de los recogidos en la página 80 de este Manual.

Base de la deducción por doble imposición internacional.

Mediante esta imputación la sociedad traslada a sus socios el derecho a practicar la deducción que corresponda por este concepto.

A tal efecto, la sociedad transparente deberá facilitar a cada uno de sus socios el importe que se le imputa en concepto de rentas netas obtenidas en el extranjero con derecho a deducción por doble imposición internacional, así como el de los impuestos extranjeros efectivamente satisfechos en relación con dichas rentas, a fin de que por el socio se aplique esta deducción como si las rentas se hubiesen obtenido por él directamente.

■ ***Atención:*** *Las imputaciones efectuadas por la sociedad transparente de las deducciones y bonificaciones se aplicarán por el socio en el mismo ejercicio que la correspondiente base imponible positiva. En el supuesto de que no exista imputación de base imponible positiva, no procederá la imputación de deducciones o bonificaciones.*

c) Imputación de pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta

Estas cantidades se atribuirán a los socios en la misma proporción que corresponda a su participación en la sociedad transparente, con independencia de que la base imponible de la sociedad sea positiva o negativa.

d) Imputación de la cuota del Impuesto sobre Sociedades

En relación con este concepto, debe advertirse que en los períodos impositivos de 1999 y 2000, las sociedades transparentes, cuyo período impositivo coincida con el año natural, tributaron al tipo general o, en su caso, al tipo reducido establecido para las sociedades de reducida dimensión.

e) Límite máximo de deducción por los conceptos a que se refieren las letras c) y d) anteriores

La deducción de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad transparente o imputada a la misma, tendrá como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo del I.R.P.F. a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada, cuando concurran las siguientes circunstancias:

1ª Que correspondan a sociedades transparentes de profesionales y artistas o deportistas, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente o que correspondan a sociedades transparentes de cartera o a sociedades de mera tenencia de bienes.

2ª Que la tributación efectiva del I.R.P.F. sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, se entenderá por tributación efectiva del I.R.P.F. el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de dicho impuesto a la parte de la base liquidable del contribuyente correspondiente a la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente.

El tipo medio efectivo del I.R.P.F. será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos y en las compensaciones fiscales por adquisición y alquiler de vivienda habitual, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.

Por tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades se entenderá el resultado de multiplicar el tipo efectivo por la base imponible. El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades será el resultado, expresado con dos decimales, de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir por la base imponible la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones y bonificaciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. **(1)**

f) Exceso de pagos a cuenta imputados

Cuando opere el límite máximo comentado anteriormente, se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la sociedad transparente y las deducciones y bonificacio-

(1) En los citados Capítulos se recogen las siguientes deducciones y bonificaciones: deducciones para evitar la doble imposición (Capítulo II); bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales (Capítulo III) y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (Capítulo IV).

nes a que se refieren los Capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. **(1)**

Dicho exceso se consignará directamente en la casilla ***99*** de la página 12 de la declaración ordinaria.

Individualización de las imputaciones de sociedades transparentes

Las imputaciones de sociedades transparentes se atribuirán a las personas físicas que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente.

■ ***Notificación a los socios de las imputaciones realizadas.***

*A fin de facilitar a los socios residentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la normativa reguladora del régimen de transparencia fiscal impone a las sociedades transparentes la obligación de notificar a cada uno de ellos las cantidades totales a imputar así como la imputación individual realizada, que abarcará, en su caso, todos y cada uno de los anteriores conceptos **(1)**.*

Ejemplo:

La declaración individual de Don A.B.T. presenta el siguiente detalle:

- Parte general de la base imponible	3.678.000	
- Parte especial de la base imponible	1.260.000	
- Mínimo personal	550.000	
Base liquidable general		**3.128.000**
Base liquidable especial		**1.260.000**
- Cuota íntegra general	756.398	
- Cuota íntegra especial	226.800	
Cuota íntegra total		**983.198**
- Deducción general por donativos	23.500	
Cuota líquida total		**959.698**
- Deducción por doble imposición de dividendos	35.400	

Dentro de la parte general de la base imponible se han computado 785.000 pesetas en concepto de base imponible positiva imputada por una sociedad de mera tenencia de bienes en régimen de transparencia fiscal de la que el contribuyente es socio. Asimismo, dicha sociedad ha imputado individualmente al contribuyente los siguientes conceptos:

- Cuota del Impuesto sobre Sociedades (imputación individual)	20.000
- Retenciones y pagos a cuenta (imputación individual)	245.600

Adicionalmente, la sociedad ha comunicado al contribuyente que el tipo de tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio a que se refieren las imputaciones efectuadas, ha sido del 29,65 por 100.

Determinar las deducciones que el contribuyente puede aplicar en su declaración en concepto de imputaciones de sociedades en régimen de transparencia fiscal.

(1) La Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 15 de diciembre de 1999 (B.O.E. del 22), aprobó el modelo para la confección de esta notificación por parte de las correspondientes entidades en régimen de transparencia fiscal.

Solución:

1º Determinación de la tributación efectiva del I.R.P.F.

a) Tipo medio efectivo del I.R.P.F.

	Cuota líquida total	959.698
(-)	Deducción doble imposición de dividendos.....	35.400
	Cuota líquida total minorada	924.298

La cuota líquida total minorada en la deducción por doble imposición de dividendos se distribuye en proporción a la participación en la cuota íntegra total de la cuota íntegra que corresponde a la base liquidable general, de la siguiente forma:

924.298 x 756.398 /983.198 = 711.085

Tipo medio efectivo general = 100 x (711.085/3.128.000) = 22,73 por 100

b) Tributación efectiva en el I.R.P.F. de la parte de la base liquidable constituida por la imputación de la sociedad transparente.

La parte de la base liquidable general constituida por la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente, se determina de la siguiente forma:

785.000 (base imponible imputada) x [3.128.000 (base liquidable general) / 3.678.000 (parte general de la base imponible)] = 667.613

Tributación efectiva en el I.R.P.F.: 667.613 x 22,73/100 = 151.748

2º Determinación de la tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades

Tributación efectiva de la imputación en el Impuesto sobre Sociedades:

785.000 x 29,65/100 = 232.752

3º Determinación del límite y del exceso adicionalmente deducible

a) Límite máximo de la deducción por cuotas y pagos a cuenta imputados por la sociedad transparente.

Límite máximo = 151.748 (tributación efectiva en el I.R.P.F. de la imputación).

b) Exceso sobre el límite máximo de las retenciones y pagos a cuenta imputados.

Exceso = 245.600 (total retenciones y pagos a cuenta imputados) - 232.752 (cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la imputación individual realizada al contribuyente) = 12.848.

4º Importes deducibles de la cuota resultante de la autoliquidación

Retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuota del Impuesto sobre Sociedades, casilla ***98***	151.748
Exceso de pagos a cuenta imputados, casilla ***99***	12.848

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

Ámbito de aplicación y requisitos generales

Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno, los contribuyentes del I.R.P.F. deberán incluir en la base imponible de dicho impuesto, como un componente más independiente y autónomo de su renta regular, la renta positiva obtenida por cualquier entidad no residente en territorio español, en cuanto que dicha renta pertenezca a alguna de las clases que más adelante se detallan y se cumplan los siguientes requisitos generales:

Grado de participación en la entidad no residente

La participación del contribuyente en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última, debe ser igual o superior al 50 por 100.

Dicho grado de participación puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive.

Nivel de tributación de la entidad no residente

El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse, debe ser inferior al 75 por 100 de la tributación que correspondería a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, el cumplimiento de este requisito.

Contenido y momento de la imputación

Como regla general y con las matizaciones contenidas en el artículo 75 de la Ley del I.R.P.F., únicamente existe obligación para el socio residente de imputar en la base imponible de este Impuesto la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles, rústicos y urbanos, o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a otras entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas residentes en territorio español, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) anteriores, que generen ganancias y pérdidas patrimoniales.

En ningún caso, se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

No obstante, la normativa reguladora de este régimen establece las siguientes excepciones para las rentas previstas en las letras a), b) y d) anteriores:

- No se incluirán las citadas rentas en cuanto procedan o se deriven de otras entidades en las que la entidad no residente participe a su vez, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, siempre que, además, esta última dirija y gestione las participaciones en las otras entidades mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales y los ingresos de las mencionadas entidades procedan, al menos en un 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.
- Asimismo, tampoco se incluirán dichas rentas cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente, o al 4 por 100 de los ingresos totales de la misma.

Determinación de la renta positiva a imputar

El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Por el contrario, no se imputarán en la base imponible de la persona física residente las siguientes partidas:

- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades que haya sido efectivamente satisfecho por la entidad no residente por la parte de renta a incluir.
- Los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada en la base imponible. En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una vez determinado el importe de la renta positiva, la imputación se efectuará en proporción a la participación de la persona física residente en los resultados de la entidad no residente y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

Momento de efectuar la imputación

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

No obstante, se podrá optar por realizar la imputación en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de 6 meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo. Esta opción debe manifestarse en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante 3 años.

Medidas para evitar la doble imposición

Además de la regla relativa a la no imputación de los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada en la base imponible, anteriormente comentada, también podrá deducirse de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción podrá practicarse, aún cuando los impuestos o gravámenes correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en que se realizó la inclusión, sin que su importe pueda exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Transmisión de su participación por el contribuyente

En el supuesto de transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, para determinar la ganancia o pérdida patrimonial, la Ley prevé la aplicación de reglas valorativas específicas análogas a las utilizables en el caso de transmisión de participaciones en entidades transparentes, con la salvedad de que los beneficios sociales imputados y no distribuidos a que se refiere la Ley en el supuesto de entidades transparentes deben entenderse sustituidos, en este supuesto, por las rentas positivas imputadas en la base imponible.

Supuesto especial: entidades residentes de países o territorios calificados como paraísos fiscales

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

a) Que la entidad es de baja tributación.
b) Que la entidad es productora de las rentas enumeradas en las letras a), b), c) y d) del apartado "Contenido y momento de la imputación".
c) Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

No obstante lo anterior, dichas presunciones no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

Obligaciones formales derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
b) Relación de administradores.
c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.
e) Justificación, en su caso, de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

Concepto y ámbito de aplicación

Tal y como se ha comentado en el Capítulo IV **(1)** las cantidades percibidas por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario. Sin

(1) Véase la página 100 de dicho Capítulo.

embargo cuando dichas retribuciones se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, el cedente de tales derechos debe imputar dichas rentas en la parte general de su base imponible del I.R.P.F.

Para que resulte aplicable el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, deben cumplirse todas y cada una de las siguientes circunstancias:

1º Que el contribuyente titular del derecho de imagen hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente.

   A estos efectos, resulta indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el I.R.P.F.

2º Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

3º Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

No obstante lo anterior, la imputación no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular de la imagen en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad empleadora o cualquier otra persona o entidad vinculada con ella por razón de la cesión de los derechos de imagen.

Contenido y momento de la imputación

Cantidad a imputar

La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad a ella vinculada, por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta realizado por la entidad empleadora sobre la cuantía total satisfecha a la cesionaria no residente y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, siempre que dicha prestación se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por el I..R.P.F.. El porcentaje para determinar el citado ingreso a cuenta se ha establecido en el 15 por 100.

La imputación de la cantidad que corresponda se hará constar en la casilla ***26*** del Epígrafe **F** de la página 7 del modelo ordinario de declaración (D-100).

Período impositivo en el que debe realizarse la imputación

La imputación se realizará por el contribuyente en el período que corresponda a la fecha en que la entidad empleadora efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la imputación deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

Medidas para evitar la doble imposición

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del impuesto correspondiente al contribuyente titular de la imagen las siguientes cantidades:

- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.
- El impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.
- El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.
- El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Estas deducciones se practicarán aún cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

El importe correspondiente a los impuestos que, con arreglo a lo anteriormente especificado, resulten deducibles minorarán la cuota líquida total, para lo que deberán hacerse constar en la casilla ***88*** del Epígrafe **O** de la página 12 del modelo ordinario de declaración (D-100).

■ ***Importante:*** *En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

El régimen de imputación que se comenta en este apartado se complementa con las medidas establecidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas. Dichas medidas son las siguientes:

- Los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, distribuidos por la primera cesionaria a sus socios, no se integrarán en la base imponible de éstos en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el contribuyente titular de la imagen como consecuencia del régimen de imputación.

  En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

- Los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria que, en aplicación de lo anteriormente expuesto, no hayan sido integrados en la base imponible de los socios, no darán derecho a éstos a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional.
- Una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.
- Cuando la cesión, consentimiento o autorización se hubiese producido en favor de una sociedad de artistas o deportistas sometida al régimen de transparencia fiscal, y ésta, a su vez, hubiese efectuado la cesión, consentimiento o autorización a la persona o entidad empleadora, no tendrá la consideración de ingreso fiscalmente computable en la sociedad transparente el valor de la contraprestación la cantidad satisfecha por la empleadora, ni tampoco tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la sociedad transparente la contraprestación satisfecha a la persona física titular de la imagen cedida.

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

Concepto

El presente régimen de imputación de rentas resulta aplicable a los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Renta imputable

La renta imputable en la parte general de la base imponible viene determinada por la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición al inicio del citado período. A estos efectos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición de la acción o participación. Por su parte, los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación, sin que los mismos generen derecho a deducción por doble imposición.

Régimen transitorio

A efectos de calcular el exceso del valor liquidativo, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a día 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en dicho ejercicio se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Relación de países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales
(Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, B.O.E. del 13)

1. Principado de Andorra
2. Antillas Neerlandesas
3. Aruba
4. Emirato del Estado de Bahrein
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre
7. Emiratos Arabes Unidos
8. Gibraltar
9. Hong-Kong
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas
13. Barbados
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)
21. Jamaica
22. República de Malta
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán
45. República de Panamá
46. República de San Marino
47. República de Seychelles
48. República de Singapur

Ejemplo:

Don S.M.G., adquiere el 03-02-2000 una participación en una institución de inversión colectiva constituida en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal por un valor de 1.000.000 de pesetas.

El valor liquidativo de dicha participación a 31-12-2000 es 1.160.000 pesetas.

El día 10-01-2001 transmite su participación por 1.160.000 pesetas.

Determinar las rentas correspondientes a los ejercicios 2000 y 2001.

Solución:

Imputación de rentas correspondiente al ejercicio 2000:

- Valor de adquisición ..... 1.000.000 pta.
- Valor liquidativo a 31-12-2000 ..... 1.160.000 pta.
- **Renta imputable** ..... **160.000 pta.**

Ganancia o pérdida patrimonial correspondiente al año 2001:

- Valor de transmisión ..... 1.160.000 pta.
- Valor de adquisición (1.000.000 + 160.000) ..... 1.160.000 pta.
- Ganancia patrimonial ..... cero

Caso práctico

Doña I.L.M., soltera, participa con un 25 por 100 en el capital social de la sociedad de profesionales residente en territorio español MARGA, S.A. (N.I.F. A28000000), que está sometida al régimen de transparencia fiscal.

En dicha sociedad transparente la imputación se realiza íntegramente a las personas físicas que directamente están vinculadas al desarrollo de la actividad profesional de la que derivan los ingresos.

Los datos certificados por dicha sociedad correspondientes al ejercicio 1999, según resulta de las cuentas aprobadas en marzo de 2000, han sido los siguientes, según consta en la correspondiente notificación:

Conceptos que son objeto de imputación	Cantidades totales a imputar	Imputación individual
Resultado contable del ejercicio	40.000.000	10.000.000
Base imponible correspondiente a operaciones del ejercicio	40.000.000	10.000.000
Base de la deducción por doble imposición de dividendos (porcentaje de deducción aplicable del 40 por 100)	400.000	100.000
Base de la deducción por doble imposición internacional		
- Rentas obtenidas en el extranjero con derecho a deducción	1.000.000	250.000
- Impuesto satisfecho en el extranjero	250.000	62.500
Base de las deducciones por inversión empresarial:		
Régimen general 1999 (Ley del Impuesto sobre Sociedades)		
- Modalidad: Protección medio ambiente (Porcentaje de deducción: 10%; límite sobre cuota: 35%)	1.200.000	300.000
Retenciones y otros pagos a cuenta	3.000.000	750.000
Cuota del Impuesto sobre Sociedades	4.840.000	1.210.000

La partícipe viene acogiéndose al criterio de declarar las imputaciones en el ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales de la sociedad transparente.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Página 7 del modelo D-100)

F **Regímenes especiales de imputación de rentas (excepto rentas inmobiliarias, que se declararán en la página 2)**

Si el número de imputaciones previsto en alguno de los epígrafes de esta página resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan .....

• Imputaciones de entidades en régimen de transparencia fiscal

Sociedades transparentes y contribuyentes socios	Sociedad 1ª	Sociedad 2ª	Sociedad 3ª
Contribuyente a quien corresponden las imputaciones ...	Declarante		
Nº de identificación fiscal (N.I.F.) de la entidad transparente	A28000000		
Tipo de entidad transparente. Clave *(véase la Guía)*	2		

Criterio de imputación temporal — *Marque con "X" la casilla que corresponda en cada caso al criterio de imputación temporal elegido.*

Período impositivo en el que se aprueban las cuentas anuales de la entidad	X		
Período impositivo correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio social			

Imputación de bases imponibles y deducciones	Sociedad 1ª	Sociedad 2ª	Sociedad 3ª	Total
Base imponible positiva imputada	(a) 10.040.000 (1)	(a)	(a)	24 10.040.000
Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (base) .	(b)	(b)	(b)	
Deducción por doble imposición de dividendos (base) ...	(c) 100.000 (2)	(c)	(c)	
Deducción por doble imposición internacional (base)	(d) 250.000 (4)	(d)	(d)	
Deducciones por inversión empresarial (base).....	(e) 300.000 (3)	(e)	(e)	
Deducciones por creación de empleo (importe deducible) .	(f)	(f)	(f)	

Imputación de otros conceptos	Sociedad 1ª	Sociedad 2ª	Sociedad 3ª	Total
Pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta ...	(g) 750.000	(g)	(g)	
Cuota del I. Sociedades satisfecha o imputada a la sociedad .	(h) 1.210.000	(h)	(h)	
Suma ((g) + (h)). *Límite: véase la Guía*	(i) 1.960.000 (5)	(i)	(i)	98 1.960.000
Exceso de pagos a cuenta imputados ..... (art. 65, letra c, de la Ley 40/1998)	(j)	(j)	(j)	99

Notas:

(1) La parte de base imponible imputada que corresponde a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades residentes en territorio español, que en nuestro ejemplo coincide con la base de cálculo imputada por "Doble imposición de dividendos", debe integrarse en la base imponible del socio multiplicando su importe (100.000 ptas.) por el porcentaje del 140 por 100. Así pues, doña I.L.M. declara como base imponible imputada:

[9.900.000 + (140% x 100.000)] = 10.040.000 pesetas.

(2) Esta base de cálculo le permitirá una deducción en cuota por doble imposición de dividendos (casilla ***85***) del 40 por 100 s/100.000 pesetas = 40.000 pesetas.

(3) Suponiendo que no haya otras rentas ni otras deducciones que las imputadas por la sociedad transparente, esta base de cálculo permite, una vez cumplimentada la página anexo A del impreso de declaración, determinar la deducción de la cuota por inversión empresarial (casilla ***66***), que se cuantifica del siguiente modo:

Base liquidable general (10.040.000 - 550.000)	9.490.000
Cuota íntegra del impuesto (parte estatal + parte autonómica)	3.244.380
Deducción por inversión empresarial: 10% s/300.000 ..... (límite: 35% s/3.244.380 = 1.135.533)	30.000

(4) Esta base de cálculo permitirá determinar el importe de la deducción por doble imposición internacional (casilla ***86***), para lo cual es preciso el cálculo previo de la cuota líquida total (casilla ***75***) minorada en la deducción por doble imposición de dividendos:

Cuota líquida total (3.244.380 - 30.000).....	3.214.380
Deducción por doble imposición de dividendos	40.000
Cuota líquida minorada	3.174.380

La deducción por doble imposición internacional será la menor de las dos cantidades siguientes:

a) Importe satisfecho en el extranjero 62.500

b) Resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

En el ejemplo, el tipo de gravamen se determina multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida minorada por la base liquidable general. Es decir:

(3.174.380/9.490.000) x 100 = 33,44%

La parte de base liquidable gravada en el extranjero se determina en nuestro ejemplo, multiplicando el importe imputado al socio de la renta obtenida en el extranjero por la base liquidable general y dividiendo dicho resultado por la base imponible general. Es decir:

(9.490.000 x 250.000)/10.040.000 = 236.305

Aplicando el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero se obtiene la siguiente cantidad: 236.305 x 33,44% 79.020

Por lo tanto, prevalece como importe de la deducción por doble imposición internacional la cantidad de 62.500 pesetas, que es la menor de las señaladas en las letras a) y b) anteriores.

(5) Al tratarse de una sociedad transparente de profesionales en la que la imputación se realiza íntegramente a las personas físicas que directamente están vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que derivan los ingresos de la sociedad transparente, no opera el límite máximo de deducción de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad transparente.

Capítulo X. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Sumario

Concepto

Supuestos que no constituyen ganancias o pérdidas patrimoniales

Regímenes tributarios aplicables a las ganancias o pérdidas patrimoniales

Introducción.

Régimen general de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos adquiridos a partir del 31-12-1994.

Régimen transitorio de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, adquiridos antes del 31-12-1994.

Régimen general y régimen transitorio: reglas especiales de determinación de la ganancia o pérdida patrimonial.

Régimen de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación.

Beneficios fiscales aplicables a la reinversión

Transmisión de elementos afectos con reinversión del importe obtenido.

Transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe en otra vivienda habitual.

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en el ejercicio 2000.

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2000 por razón de los cobros realizados en dicho ejercicio.

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas a diferimiento por reinversión.

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio.

Pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensación.

Caso práctico

Concepto

La Ley del Impuesto sobre la Renta define las ganancias y pérdidas patrimoniales como *"las variaciones en el valor de patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos"*.

De la definición legal puede concluirse que para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial a efectos fiscales deben concurrir las siguientes circunstancias:

1ª Que exista una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

A título de ejemplo, *constituyen alteraciones en la composición del patrimonio* del contribuyente las siguientes:

- Las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos. Entre las primeras pueden citarse como ejemplos, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, acciones, etc. y, entre las segundas, las herencias, legados y donaciones.
- La incorporación al patrimonio del contribuyente de dinero, bienes o derechos. Es el caso, entre otros, de la obtención de premios, ya sean en metálico o en especie, de subvenciones, etc.
- Las permutas de bienes o derechos.
- Las pérdidas debidamente justificadas en elementos patrimoniales.

Por contra, la Ley estima que *no existe alteración patrimonial* y, por lo tanto, no se producirá ganancia o pérdida patrimonial alguna en las siguientes operaciones:

- División de la cosa común.
- Disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- Disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

En estos supuestos no podrá procederse a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, por lo que éstos conservarán sus originarios valores y fechas de adquisición.

2ª Que como consecuencia de dicha alteración se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.

La mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse de ganancia o pérdida patrimonial si no va acompañada de la correspondiente alteración en su composición. En este sentido, la revalorización o pérdida de valor de determinados bienes como, por ejemplo, acciones, bienes inmuebles, etc. cuya titularidad corresponda al contribuyente, no origina ganancia o pérdida patrimonial a efectos fiscales hasta que la misma se materialice para el contribuyente.

3ª Que no exista norma legal que expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento.

Como supuestos de *ganancias patrimoniales exceptuadas de gravamen* pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas en la cuantía legal o judicialmente reconocida.
- Premios de las loterías y apuestas organizadas por el ONLAE y por las Comunidades Autónomas, Cruz Roja y Organización Nacional de Ciegos.

- Premios literarios, artísticos o científicos, relevantes, expresamente declarados exentos.
- Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños físicos o psíquicos a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Como supuestos de *ganancias patrimoniales que tributan como rendimientos* pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, que se califican legalmente como rendimientos de capital inmobiliario **(1)**, o sobre valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de una entidad, que constituyen rendimientos de capital mobiliario. **(2)**
- Transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, que únicamente generan rendimientos de capital mobiliario. **(2)**
- Resultados derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, salvo que provengan de sistemas de previsión social, en cuyo caso originan rendimientos de trabajo. **(3)**

Ejemplo 1:

Doña P.S.M. adquirió en Bolsa el día 1 de diciembre de 1996 un paquete de acciones de la Sociedad Anónima "Z" por importe de 1.000.000 de pesetas.

El día 30 de octubre de 2000 las donó a su hijo, con motivo de su vigésimo cumpleaños.

La valoración de las acciones en la citada fecha, según su cotización en el mercado oficial, ascendió a 1.250.000 pesetas, cantidad ésta que el hijo declaró como valor de las mismas a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En esta operación se han producido dos ganancias patrimoniales:

La primera de ellas, es la obtenida por doña P.S.M. ya que, pese a haber donado las acciones a su hijo y no haber obtenido nada a cambio, el valor de mercado de las mismas durante el tiempo en que estuvieron en su poder aumentó en 250.000 pesetas, cantidad que constituye una ganancia patrimonial sujeta al Impuesto sobre la Renta, que debe entenderse imputable a doña P.S.M. al efectuar la transmisión de las mismas.

La segunda ganancia es la obtenida por su hijo y cuya cuantía asciende a 1.250.000 pesetas, cantidad ésta que coincide con el valor de mercado de las acciones recibidas.

Sin embargo, esta ganancia no está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que el hijo deberá satisfacer como sujeto pasivo del mismo.

(1) Los rendimientos del capital inmobiliario se comentan en el Capítulo III del Manual.

(2) Véanse, dentro del Capítulo IV, los epígrafes "Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad" (páginas 79 y ss) y "Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios" (páginas 83 y ss).

(3) Esta última circunstancia se da en las prestaciones por jubilación, invalidez y fallecimiento percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social y de contratos de seguro colectivos que instrumenten compromisos empresariales por pensiones. Véanse dentro del Capítulo II las páginas 37 a 39.

Ejemplo 2:

Doña R.L.M. y doña G.L.M. son hermanas y adquirieron en junio de 1995 por herencia de su padre una finca rústica cuya valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue de 500.000 pesetas, ascendiendo los gastos de notaría, registro e Impuesto sobre Sucesiones a 85.200 pesetas.

En marzo de 2000 deciden dividir la finca en dos parcelas iguales y adjudicarse cada una en pleno dominio la correspondiente, que se valora en la escritura pública de división en 5.000.000 de pesetas.

Solución:

Como la actuación realizada por las hermanas ha consistido únicamente en la división de la cosa común, no se produce ganancia patrimonial en ninguna de ellas. Cada una de las parcelas en que se ha dividido la finca se incorpora al patrimonio de cada hermana por su valor originario, (500.000 + 85.200) ÷ 2 = 292.600 pesetas, y con la antigüedad de junio de 1995.

Supuestos que no constituyen ganancias o pérdidas patrimoniales

Junto al concepto general de ganancias y pérdidas patrimoniales, la Ley del impuesto incluye una delimitación negativa del mismo en la que se recogen determinados supuestos en los que no existe ganancia o pérdida patrimonial alguna así como otros en los que, existiendo ganancia o pérdida patrimonial, se declara la exención de la primera y el no cómputo de la segunda. Dichos supuestos son los siguientes:

a) Ganancias patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La aceptación de donaciones, herencias o legados están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, para evitar la doble imposición sobre dichas ganancias, se declara la no sujeción de las mismas al Impuesto sobre la Renta.

b) Ganancias patrimoniales a las que resultan aplicables coeficientes reductores del 100 por 100 en función del período de generación.

Con arreglo a los porcentajes de reducción aplicables a los elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes de 31-12-1994, **(1)** quedan no sujetas al impuesto las ganancias patrimoniales (no así las pérdidas) derivadas de la transmisión de los mismos, siempre que, a 31-12-1996, el elemento haya permanecido en el patrimonio del contribuyente un período superior a:

- 5 años, en el caso de acciones admitidas a negociación en mercados oficiales.
- 10 años, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.
- 8 años, para el resto de bienes y derechos.

c) Pérdidas patrimoniales que no se computan como tales

No podrán computarse como pérdidas patrimoniales las producidas en los siguientes supuestos:

a) Las no justificadas.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos “inter vivos” o a liberalidades.

(1) Véase dentro de este mismo Capítulo el régimen transitorio aplicable a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes no afectos, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, adquiridos antes de 31-12-1994, páginas 274 y ss.

c) Las debidas al consumo. Así, si se adquiere un vehículo por 2.500.000 y se vende tras cinco años por 800.000 pesetas, no se ha producido en realidad ninguna pérdida patrimonial a efectos fiscales, ya que la diferencia de valor se debe a la depreciación por el uso de dicho vehículo.

d) Las debidas a pérdidas en el juego.

Supuesto especial: Transmisiones con recompra del elemento patrimonial

No podrán integrarse como tales pérdidas patrimoniales las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales cuando se vuelvan a comprar en un plazo determinado los mismos elementos patrimoniales transmitidos o, en el supuesto de que los elementos transmitidos fueran valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

Tienen esta consideración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, aquéllos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones. La homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectado por la eventual existencia de diferencias en su importe unitario, fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios, procedimientos de colocación o cualquier otro aspecto de naturaleza accesoria.

El plazo para la realización de la recompra es el siguiente:

- *Valores o participaciones que cotizan*: 2 meses anteriores o posteriores a las transmisiones.
- *Valores o participaciones sin cotización*: 1 año anterior o posterior a las transmisiones.
- *Otros elementos patrimoniales*: 1 año posterior a la transmisión (debe adquirirse el mismo elemento patrimonial).

La pérdida patrimonial obtenida, que deberá ser cuantificada y reflejada en la declaración del ejercicio en el que se haya producido, se integrará cuando se transmita el elemento patrimonial adquirido o, tratándose de valores o participaciones, a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

■ ***Importante:*** *Cuando resulte aplicable la cláusula "*anti lavado del dividendo", *podrá imputarse la pérdida patrimonial en el ejercicio en que se haya generado. Es decir, cuando se trate de valores o participaciones adquiridos en el plazo de los dos meses (valores o participaciones con cotización) o de un año (valores o participaciones no admitidas a negociación) anterior al pago de los dividendos y, dentro de ese mismo plazo, con posterioridad a dicho pago, se hubiesen transmitido valores o participaciones y, en consecuencia, resulte aplicable la integración de los dividendos al 100 por 100 de su importe sin derecho a la deducción en cuota por dividendos, podrá efectuarse en el ejercicio la integración de la pérdida obtenida en la transmisión de dichos valores.*

d) Reducciones del capital social.

Dentro de las modalidades de reducción del capital social **(1)**, el único supuesto que puede producir ganancia patrimonial a efectos fiscales es el relativo a la reducción de capital con devolución de aportaciones.

---

(1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 163 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, (B.O.E. del 27) la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

A estos efectos, cuando se produce la devolución de aportaciones, el importe de ésta, o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos si se reciben en especie, minorará el valor de adquisición de los valores afectados, teniendo en cuenta que se consideran afectados los adquiridos en primer lugar, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar, tributará como ganancia patrimonial. Este tratamiento supone una novedad respecto de la anterior normativa en la que el citado exceso tenía la consideración de capital mobiliario.

En los restantes supuestos, no existe ganancia o pérdida patrimonial alguna a efectos fiscales, sino que ésta se generará cuando se transmitan los valores o participaciones afectadas por la reducción de capital, produciéndose de esta forma un diferimiento en la tributación de estas rentas

La nueva Ley del I.R.P.F. incorpora reglas precisas con objeto de identificar los valores o participaciones afectados por la reducción de capital y las repercusiones fiscales que ésta origina en los valores de adquisición y en el de transmisión de los valores o participaciones no admitidos a negociación que se transmitan con posterioridad a la reducción del capital.

Reglas aplicables a las acciones afectadas por reducción del capital social.

- Si la reducción del capital social, cualquiera que sea su finalidad, se instrumenta mediante la amortización de los valores o participaciones, se considerarán amortizadas las acciones adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando la reducción del capital social se efectúe por otros medios como, por ejemplo, reduciendo el valor nominal de las acciones y no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.
- Cuando se transmitan valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones, se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

e) Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente

En los supuestos de transmisiones lucrativas por fallecimiento del contribuyente, la Ley excluye de gravamen la posible ganancia o pérdida patrimonial, que pueda producirse por la transmisión de su patrimonio a sus herederos.

f) Transmisiones lucrativas "inter vivos" de empresas o participaciones

Este supuesto se refiere a transmisiones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de empresas individuales o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción del 95 por 100 contemplada en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En estas adquisiciones, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

g) Donaciones de bienes con derecho a deducción en la cuota.

Las ganancias patrimoniales que puedan derivarse de las donaciones de bienes que cumplan los requisitos exigidos para dar derecho a practicar la deducción correspondiente en la cuota, se declaran exentas en el impuesto del donante por lo que no deben integrarse en la declaración. **(1)**

h) Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años.

No debe integrarse en la base imponible, la ganancia derivada de la transmisión, onerosa o lucrativa, de la vivienda habitual de contribuyentes mayores de 65 años, tanto si la vivienda habitual se transmite a cambio de un capital como si lo es a cambio de una renta, temporal o vitalicia.

i) Entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del impuesto.

En los supuestos en que el pago de la deuda tributaria correspondiente al I.R.P.F. se realice mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español, la ganancia patrimonial que pueda ponerse de manifiesto por diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el de transmisión del mismo, se declara exenta del impuesto.

Regímenes tributarios aplicables a las ganancias o pérdidas patrimoniales

Introducción

Con la entrada en vigor de la nueva Ley del I.R.P.F., el tratamiento tributario de las ganancias y pérdidas patrimoniales ha experimentado importantes modificaciones, entre las que destaca especialmente la inclusión en este ámbito de las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de actividades económicas, que con anterioridad generaban rendimientos positivos o negativos de la actividad. No obstante, los elementos afectos a actividades económicas, tal y como se comenta más adelante, presentan especialidades relevantes respecto del resto de elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al contribuyente. Sin perjuicio de que en las páginas siguientes se comenten con mayor detalle todos los aspectos que configuran el nuevo marco fiscal de las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben destacarse como notas esenciales del mismo las siguientes:

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales.

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales viene condicionada por las siguientes variables:

- **Naturaleza del elemento patrimonial transmitido**: afecto o no afecto a actividades económicas.
- Tratándose de elementos patrimoniales no afectos, **fecha de adquisición del elemento patrimonial que origina la ganancia o pérdida patrimonial**: antes de 31-12-1994 o a partir de dicha fecha.

En consecuencia, los regímenes tributarios aplicables a las ganancias y pérdidas patrimoniales en el presente ejercicio son los siguientes:

---

(1) Véase, en el Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA, el epígrafe "Deducción por donativos" páginas 353 y ss.

1º *Régimen general,* aplicable a ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos que se hubieran adquirido a partir del 31-12-1994.

2º *Régimen transitorio,* aplicable a ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, que se hubieran adquirido antes del 31-12-1994.

3º *Régimen especial,* aplicable a la transmisión de elementos afectos a actividades económicas, sea cual sea la fecha de su adquisición o de elementos desafectados con menos de tres años de antelación.

Asimismo, dentro de los regímenes general y transitorio, deben diferenciarse unas reglas comunes aplicables con carácter general y otras reglas especiales aplicables para determinadas categorías de bienes o derechos.

Calificación y tributación efectiva de las ganancias o pérdidas patrimoniales.

Las operaciones de calificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales a efectos liquidatorios y la tributación efectiva de las primeras se realizan, con independencia de la naturaleza del elemento patrimonial de que deriven, en función de su período de generación. La primitiva redacción de la nueva Ley del I.R.P.F. distinguía, a estos efectos, dos horizontes temporales: hasta dos años desde la adquisición del elemento patrimonial o la realización de la mejora hasta su transmisión (ganancias o pérdidas patrimoniales denominadas a corto plazo) y más de dos años (ganancias o pérdidas patrimoniales denominadas a largo plazo).

Tras la reforma operada por el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 24), que constituye el antecedente inmediato de la Ley 6/2000 de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14), las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión han pasado a integrarse entre las denominadas a largo plazo, incluyéndose como ganancias o pérdidas a corto plazo las generadas con un año o menos de antelación.

No obstante, en el supuesto de que, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, el período impositivo haya finalizado **(1)** con anterioridad a 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del citado Real Decreto-ley 3/2000, los sucesores del causante podrán optar por aplicar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a este último, la normativa vigente en la fecha de devengo del impuesto o la vigente a 31 de diciembre de 2000.

En el supuesto de optar por aplicar la normativa vigente a la fecha de devengo del impuesto, que coincidirá con la fecha de fallecimiento del causante, la calificación de las ganancias y pérdidas patrimoniales se efectuará distinguiendo las generadas hasta dos años desde la adquisición del elemento patrimonial o realización de la mejora en el mismo hasta su transmisión y las generadas en más de dos años.

En todo caso, las ganancias patrimoniales a corto plazo, una vez compensado su saldo con el resultante de las pérdidas patrimoniales de idéntico período temporal, se integran en la parte

(1) El período impositivo coincide, con carácter general, con el año natural, devengándose el impuesto el 31 de diciembre de cada año. La interrupción del período impositivo únicamente tiene lugar por el fallecimiento de contribuyentes en un día distinto del 31 de diciembre, siempre que, además, éste tribute individualmente, devengándose el impuesto en el momento de finalización del período impositivo. Véase dentro del Capítulo I el epígrafe "Devengo y período impositivo", páginas 17 a 19.

general de la base imponible y tributan al tipo resultante de aplicar la escala del impuesto a la citada base.

Por su parte, el saldo neto resultante de las ganancias patrimoniales a largo plazo, una vez efectuadas las compensaciones e integraciones de las pérdidas patrimoniales con idéntico período de generación, se incluyen en la parte especial de la base imponible, tributando a tipo fijo del 18 por 100 (15,30 por 100 en el ámbito estatal y 2,70 por 100 en el ámbito autonómico o complementario).

Beneficios fiscales a la reinversión.

Los beneficios fiscales aplicables a la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos generadores de ganancias patrimoniales son los siguientes:

- Exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por reinversión del importe obtenido en dicha transmisión.
- Imputación diferida de la ganancia patrimonial generada en la transmisión de elementos afectos con reinversión del importe obtenido en dicha transmisión.

Régimen general de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos adquiridos a partir del 31-12-1994

Determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial: reglas generales.

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión onerosa o lucrativa de elementos patrimoniales no afectos adquiridos a partir del 31-12-1994, inclusive, viene determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los respectivos elementos patrimoniales.

En los supuestos en que no exista una transmisión, el importe de la ganancia patrimonial coincidirá con la cantidad recibida -si ésta consiste en una suma de dinero- o, en otro caso, con el valor de mercado de los bienes o derechos recibidos o partes proporcionales, en su caso.

- **El valor de adquisición** estará formado por la suma de:
  a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(1)**
  b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación.
  c) Los gastos (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), excluidos los intereses y gastos de financiación, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

(1) En las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor de adquisición coincidirá con el originario del donante, ya que el donatario se subroga en la posición de aquél respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

d) De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará, el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación, como por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

En relación con el cómputo de las amortizaciones, debe subrayarse que las **"fiscalmente deducibles"** corresponden exclusivamente a los inmuebles o muebles arrendados o subarrendados, a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, a los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica y al arrendamiento de negocios o minas o subarrendamientos. En estos casos, la amortización mínima se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto. La amortización mínima será la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

- **El valor de transmisión** estará formado por:

a) El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

b) De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

En resumen, los respectivos valores de adquisición y transmisión de los diferentes elementos patrimoniales se forman de la siguiente manera:

(+)	Importe real de la adquisición (o valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
(+)	Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos
(+)	Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente.
(-)	Amortizaciones (inmuebles o muebles arrendados y derechos sobre los mismos, así como en los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica)
=	**Valor de adquisición**

(+)	Importe real de la transmisión (o valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
(-)	Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente
=	**Valor de transmisión**

Actualización de los componentes del valor de adquisición de inmuebles.

Para las transmisiones de **bienes inmuebles no afectos** a actividades económicas realizadas durante el año 2000, los coeficientes aplicables para determinar los importes actualizados de los diferentes componentes del valor de adquisición son los siguientes:

Momento de adquisición del elemento patrimonial	Coeficiente	
Anterior al 31/12/1994	1,059	
Entre el 31/12/1994 y el 31/12/1995 (ambos inclusive)	1,119	
Entre el 1/1/1996 y el 31/12/1996 (ambos inclusive)	1,080	
Entre el 1/1/1997 y el 31/12/1997 (ambos inclusive)	1,059	
Entre el 1/1/1998 y el 31/12/1998 (ambos inclusive)	1,038	
Entre el 1/1/1999 y el 31/12/1999 (ambos inclusive)	1,020	**[*]**
A partir del 1/1/2000	1,000	

[*] La aplicación de coeficientes de actualización superiores a la unidad requiere que el elemento transmitido haya sido adquirido con más de un año de antelación, contado de fecha a fecha, hasta la transmisión. En caso contrario, el coeficiente aplicable será el 1,000.

Forma de aplicar los coeficientes de actualización.

Los coeficientes de actualización deberán aplicarse de la siguiente forma:

- Sobre el importe real de la adquisición, atendiendo al año en que se haya satisfecho, o sobre el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, atendiendo al año de la adquisición.
- Sobre las inversiones o mejoras efectuadas, atendiendo al año en que se hubieran satisfecho.
- Sobre los gastos y tributos inherentes a la adquisición, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.
- Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

Calificación de la ganancia o pérdida patrimonial.

Tal y como anteriormente se ha comentado, **para los períodos impositivos coincidentes con el año natural o finalizados a partir de 25 de junio de 2000**, las ganancias o pérdidas patrimoniales se califican a efectos liquidatorios en los dos grupos siguientes:

- Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con un año o menos de antelación a su transmisión, cuya integración se realiza en la parte general de la base imponible.
- Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a su transmisión, cuya integración se realiza en la parte especial de la base imponible.

■ ***Recuerde**: En el supuesto de que, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, el período impositivo finalice con anterioridad a 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, los sucesores del causante podrán optar por aplicar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a este último, la normativa vigente en la fecha de devengo del impuesto o la vigente a 31 de diciembre de 2000.*

Tratamiento de las mejoras realizadas en los elementos patrimoniales transmitidos.

Cuando se transmita un elemento patrimonial sobre el que se haya realizado alguna mejora cuyo período de permanencia, a la fecha de transmisión del elemento mejorado, sea inferior

a un año y el del elemento sea superior a un año **(1)**, deberá distinguirse la parte del valor de transmisión que corresponde a cada componente (elemento patrimonial y mejora) con objeto de determinar, de forma separada e independiente, la ganancia o pérdida patrimonial que corresponda a cada uno de dichos componentes. Una vez determinadas las ganancias o pérdidas patrimoniales, sus importes se incluirán en la parte general o especial de la base imponible, según proceda.

No será, pues, preciso realizar dicha separación cuando el período de permanencia del elemento patrimonial y de la mejora sea para ambos inferior a un año o superior a un año **(1)**. Todo ello sin perjuicio de que los coeficientes de actualización aplicables a los inmuebles sean los que correspondan a los años en que se hayan satisfecho los importes de adquisición del inmueble y de realización de la mejora o mejoras, respectivamente.

Régimen transitorio de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, adquiridos antes del 31-12-1994

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales

La nota esencial que caracteriza este régimen está constituida por la aplicación de determinados porcentajes reductores, según el período de permanencia del elemento en el patrimonio de su titular, sobre el importe de la ganancia patrimonial calculada según las reglas comunes anteriormente comentadas, incluida la relativa a la actualización del valor de adquisición de los inmuebles.

■ ***Importante**: Los coeficientes aplicables para determinar los importes actualizados de los diferentes componentes del valor de adquisición de los inmuebles y su forma de aplicación son los que se recogen en el cuadro y apartado correspondiente de la página anterior.*

Las pérdidas patrimoniales no son objeto de reducción alguna, cualquiera que sea el número de años de permanencia en el patrimonio del contribuyente del elemento patrimonial del que dicha pérdida proceda.

Requisitos para la aplicación de los porcentajes reductores.

Los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de los porcentajes reductores sobre el importe de las ganancias patrimoniales son los siguientes:

a) *Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de bienes o derechos.*

Por lo tanto, no resultan aplicables los porcentajes de reducción a las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión previa, como es el caso, por ejemplo, de los premios obtenidos en concursos, las ganancias en el juego o la percepción de intereses de demora.

(1) Dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

b) *Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31/12/1994.*

Para la aplicación de la reducción se tomará como período de permanencia el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996. De acuerdo con esta regla, un año y un día constituirán dos años; dos años y un día constituirán tres años, y así sucesivamente.

c) *Que el elemento patrimonial no esté afecto a una actividad económica.*

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial hubiera estado afecto a una actividad económica es preciso que se haya desafectado con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.

Porcentajes de reducción aplicables sobre la ganancia patrimonial obtenida.

El porcentaje aplicable para la reducción del importe de la ganancia patrimonial (diferencia positiva entre los valores de transmisión y adquisición) depende del número de años de permanencia en el patrimonio de su titular del bien o derecho de cuya transmisión proceda la ganancia de que se trate, así como de la naturaleza de la misma.

La Ley distingue, a este respecto, entre:

- **Acciones admitidas a negociación** en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.

  Las ganancias patrimoniales resultantes de la transmisión de estos elementos patrimoniales se reducirán en un 25 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31-12-1996.

- **Bienes inmuebles**, derechos sobre los mismos o valores representativos de participaciones en el capital social o patrimonio de sociedades y otras entidades cuyo activo esté constituido, al menos en su 50%, por inmuebles situados en territorio nacional, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria.

  Las ganancias patrimoniales se reducirán en un 11’11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31-12-1996.

- **El resto de bienes y derechos**, para los que la ganancia patrimonial se reducirá en un 14,28 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31-12-1996.

  En este grupo de bienes y derechos se incluyen, entre otros, las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión, Mobiliaria e Inmobiliaria.

En el cuadro que sigue figuran los porcentajes que, aplicados a la ganancia patrimonial, permiten determinar su importe reducido, es decir, aquél que queda sometido a gravamen.

Porcentajes aplicables para determinar la ganancia patrimonial reducida:

	Naturaleza del bien o derecho transmitido		
Período de permanencia hasta el 31.12.96	**Acciones con cotización**	**Bienes inmuebles**	**Otros elementos**
Entre 0 y 2 años	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Entre 2 años y un día y 3 años	75,00 %	88,89 %	85,72 %
Entre 3 años y un día y 4 años	50,00 %	77,78 %	71,44 %
Entre 4 años y un día y 5 años	25,00 %	66,67 %	57,16 %
Entre 5 años y un día y 6 años	0,00 %	55,56 %	42,88 %
Entre 6 años y un día y 7 años	0,00 %	44,45 %	28,60 %
Entre 7 años y un día y 8 años	0,00 %	33,34 %	14,32 %
Entre 8 años y un día y 9 años	0,00 %	22,23 %	0,00 %
Entre 9 años y un día y 10 años	0,00 %	11,12 %	0,00 %
Entre 10 años y un día y 11 años	0,00 %	0,00 %	0,00 %

■ ***Importante:*** *Los porcentajes de reducción que figuran en la tabla anterior no se aplican en ningún caso a las pérdidas patrimoniales, las cuales deberán computarse por su importe íntegro.*

Con arreglo a los porcentajes de reducción señalados, quedan no sujetas al impuesto las ganancias patrimoniales procedentes de bienes o derechos adquiridos antes del 31-12-1996 con una antelación superior a:

- **5 años**, en el caso de acciones admitidas a negociación en mercados oficiales. Es decir, las adquiridas antes del 31-12-1991.
- **10 años**, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos. Es decir, los adquiridos antes del 31-12-1986.
- **8 años**, para el resto de bienes y derechos. Es decir, los adquiridos antes del 31-12-1988.

Calificación de la ganancia o pérdida patrimonial.

Al resultar aplicable este régimen transitorio a elementos patrimoniales adquiridos antes del 31-12-1994, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en su transmisión en el ejercicio 2000 generará, siempre y en todo caso, una ganancia o pérdida patrimonial con período de generación superior a un año, que deberá incluirse en la parte especial de la base imponible.

Tratamiento de las mejoras realizadas en los elementos patrimoniales transmitidos.

Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponde tanto al bien como a la mejora con objeto de aplicar, de forma separada e independiente, los coeficientes reductores que, en su caso, resulten aplicables en función del período de permanencia del bien y de la mejora.

Asimismo, la calificación de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente tanto al bien como a la mejora se realizarán en función de su respectivo período de permanencia a la fecha de transmisión del elemento mejorado.

Ejemplo:

Don B.P.T. adquirió el 10 de octubre de 1990, un chalet en el precio de 10.000.000 de pesetas, incurriendo en unos gastos de 600.000 pesetas en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los restantes desembolsos efectuados por don B.P.T. con motivo de la adquisición ascendieron a 150.000 pesetas en concepto de notaría y registro.

En julio de 1999, contrató la construcción de una piscina así como la remodelación del interior del chalet. Dichas obras se efectuaron durante dicho mes de julio y sus importes ascendieron a 8.000.000 de pesetas, incluido el IVA.

El día 4 de febrero de 2000, vendió el chalet en el precio de 32.000.000 de pesetas, de los que 10.000.000 de pesetas corresponden a la mejora realizada en 1999, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la cantidad de 1.000.000 de pesetas. El chalet no ha estado en ningún momento arrendado.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión.

Solución:

Al haberse efectuado mejoras en el chalet en un año distinto al de su adquisición debe distinguirse la parte del valor de enajenación que corresponde a cada componente, es decir, al chalet y a la mejora con objeto de aplicar el coeficiente reductor correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del chalet.

La determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará distinguiendo la que corresponda al chalet y la que corresponda a la mejora.

1. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente chalet:

Valor de transmisión **(*)**	21.000.000
Valor de adquisición actualizado (10.750.000 x 1,059)	11.384.250
Ganancia patrimonial	9.615.750
Nº de años de permanencia a 31-12-1996	7 años
Ganancia patrimonial reducida (44,45% x 9.615.750)	4.274.201

(*) De la parte del valor de transmisión correspondiente al chalet (22.000.000 de pesetas), se ha deducido el importe satisfecho en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la mejora:

Valor de transmisión	10.000.000
Valor de adquisición actualizado (8.000.000 x 1,000)	8.000.000
Ganancia patrimonial	2.000.000

3. Calificación y declaración de las ganancias patrimoniales obtenidas:

Al haberse generado la ganancia patrimonial correspondiente al chalet en un plazo superior a un año y la derivada de la mejora en un plazo inferior al año, cada una de ellas debe incluirse en el apartado de la declaración correspondiente a este tipo de rentas para su integración en la parte especial y general de la base imponible, respectivamente.

Régimen general y régimen transitorio: reglas especiales de determinación de la ganancia o pérdida patrimonial

Además de las normas generales hasta aquí expuestas, la Ley contempla ciertas reglas específicas para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de determinados bienes o derechos.

Dichos bienes o derechos, así como las reglas específicas aplicables en cada caso son los siguientes:

Transmisiones onerosas de acciones y participaciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles

Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

- **Valor de transmisión**. El valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en el mercado secundario oficial de valores españoles en la fecha de producirse aquélla. No obstante, si el precio pactado fuese superior a la cotización oficial, prevalecerá este último.
- **Valor de adquisición.** En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:
  - *Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción.*

    El importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de esta clase de acciones y participaciones no constituye ganancia patrimonial ni rendimientos del capital mobiliario, sino que dicho importe minorará el valor de adquisición de las acciones de las que proceden a efectos de futuras transmisiones de las mismas. Cuando no se transmita la totalidad de los derechos, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

    No obstante, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción procedentes de estas acciones llegara a ser superior al valor de adquisición de las mismas, la diferencia tiene, en todo caso, la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la transmisión, con antigüedad igual a la de las acciones de las que procedan.
  - *Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.*

    Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.
  - *Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.*

    En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Estos últimos tendrán, a efectos del período de permanencia, la misma antigüedad que las acciones de procedencia.
- D**eterminación del período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial.** Para determinar el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida y proceder a su calificación a efectos liquidatorios, deberá tomarse el período transcurrido entre las fechas de adquisición y enajenación de las acciones de las que deriven dichas rentas, con objeto de determinar si el mismo es igual o inferior a un año o superior a un año **(1)**.
- **Acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994**. En este supuesto, deberá determinarse el número de años de permanencia hasta el 31-12-1996, computando el tiempo transcurrido, expresado en años y redondeado por exceso, entre las fechas de adquisi-

(1) Dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

ción de las acciones y el 31-12-1996, al objeto de aplicar los coeficientes reductores que correspondan. Así pues, no resultan sujetas al impuesto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de esta clase de valores, siempre que se hubieran adquirido antes del 31-12-1991.

- **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar (criterio FIFO).

Ejemplo:

El día 3 de mayo de 2000, doña E.R.L. vendió en Bolsa 400 acciones de la Sociedad Anónima "TASA", de 1.000 pta. de valor nominal, al 300 por 100, según la cotización de las mismas en dicha fecha.

Las acciones vendidas forman parte de un paquete de 550, que fueron adquiridas por doña E.R.L. según el siguiente detalle:

Nº acciones	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Precio / acción
250	02-02-90	537.500	2.150
210	06-05-95	588.000	2.800
90	13-01-98	90.000	1.000

Solución:

Para proceder a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la transmisión de las 400 acciones es preciso, en primer lugar, identificar las vendidas dentro de la totalidad de las poseídas.

Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO), con lo que las 400 acciones vendidas corresponden a las 250 adquiridas el 02-02-90, y a 150 de las adquiridas el 06-05-95.

Una vez identificadas las acciones vendidas, dentro de la totalidad de las poseídas, la ganancia o pérdida patrimonial debe calcularse separadamente para las 250 acciones adquiridas el 02-02-90 y para las 150 adquiridas 06-05-95, con arreglo al siguiente detalle:

	Adquiridas el 02-02-90	Adquiridas el 06-05-95	
Número de acciones vendidas (400)	250	150	
Valor de transmisión (300 por 100)	750.000	450.000	
Valor de adquisición	537.500	420.000	
Ganancia patrimonial	212.500	30.000	**(1)**
Período de permanencia a 31-12-1996	7	-	
Ganancia patrimonial reducida **(2)**	No sujeta		

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial obtenida:

Al tener la ganancia patrimonial obtenida un período de generación superior al año, deberá declararse en el apartado correspondiente a este tipo de rentas.

(1) Al haberse adquirido las acciones con posterioridad a 31-12-1994, no resultan aplicables coeficientes reductores de la ganancia patrimonial obtenida, debiendo declararse ésta en el apartado correspondiente a las ganancias patrimoniales con período de generación superior a un año.

(2) Como el período de permanencia a 31-12-1996 de las acciones adquiridas el 02-02-90 es superior a 5 años, la ganancia patrimonial obtenida queda no sujeta al impuesto.

Transmisiones onerosas de acciones y participaciones no admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles

Cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.

- **Valor de transmisión**. Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

  a) *El valor teórico* resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

  b) *El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100* el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

  El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

- **Valor de adquisición**. En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

  - *Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción.*

    Para determinar el valor de adquisición de las acciones transmitidas únicamente se deducirá el importe de los derechos de suscripción enajenados antes del 23 de marzo de 1989, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (B.O.E. de 23 de marzo).

    La enajenación, con posterioridad al 22 de marzo de 1989, de derechos de suscripción preferente derivados de esta clase de acciones, determina que el importe obtenido tenga en todo caso la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca dicha transmisión, sin que exista, en estos casos, un valor de adquisición y para el que se tomará como período de permanencia el comprendido entre el momento de la adquisición del valor del que proceda el derecho y el de la transmisión de este último.

  - *Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.*

    Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

  - *Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.*

    En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Estos últimos tendrán, a efectos del período de permanencia, la misma antigüedad que las acciones de procedencia.

- **Determinación del período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial**. Para determinar el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial y su calificación a efectos liquidatorios, deberá tomarse el período transcurrido entre las fechas de adquisi-

ción y enajenación de las acciones de las que deriven dichas rentas, con objeto de determinar si el mismo es igual o inferior a un año o superior a un año. **(1)**

- **Acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994**. En este supuesto, deberá determinarse el número de años de permanencia hasta el 31-12-1996, computando el tiempo transcurrido, expresado en años y redondeado por exceso, entre las fechas de adquisición de las acciones y el 31-12-1996, al objeto de aplicar los coeficientes reductores que correspondan. Así, pues, quedan no sujetas al impuesto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de esta clase de títulos, siempre que éstos se hubieran adquirido antes de 31-12-1988.
- **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual *cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar* (criterio FIFO).

Supuesto especial: transmisiones de valores no admitidos a negociación con posterioridad a una reducción de capital

En los supuestos en que con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación, se hubiera producido una reducción de capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente se aplicarán las reglas previstas para estos supuestos con las siguientes especialidades:

1ª Se considerará como valor de transmisión el que corresponda en función del valor nominal que resulte de aplicar la regla FIFO en las reducciones de capital.

2ª En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores, la diferencia positiva entre el valor de transmisión que corresponda al valor nominal de los valores efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar, tributará como ganancia patrimonial.

■ ***Importante:*** *Este régimen resulta también aplicable en el supuesto de transmisiones de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes.*

Transmisiones de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades transparentes

En la transmisión onerosa de acciones y otras participaciones en el capital de sociedades en régimen de transparencia fiscal, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

- **Valor de adquisición y de titularidad**. El valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado por:
  - El precio o cantidad desembolsada para su adquisición.
  - El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

(1) Dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

Tratándose de socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva que adquieran los valores con posterioridad a la imputación, se disminuirá el valor de adquisición de los mismos en el importe de los dividendos o participaciones de beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia fiscal.

- **Valor de transmisión**. Con carácter general, el valor de transmisión será el mismo que el comentado anteriormente en relación con las acciones y participaciones no admitidas a negociación en mercados organizados.

  No obstante, en el caso de *sociedades de mera tenencia de bienes,* el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

  Todo ello se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de *derechos de suscripción* en el apartado anterior.

- **Determinación del período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial**. Para la determinación del período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial y su calificación a efectos liquidatorios, deberá tomarse el período transcurrido entre las fechas de adquisición y enajenación de las acciones de las que deriven dichas rentas, con objeto de determinar si el mismo es igual o inferior a un año o superior al año. **(1)**

- **Acciones o participaciones adquiridas antes del 31-12-1994**. En este caso, deberá determinarse el número de años de permanencia hasta el 31-12-1996, computando el tiempo transcurrido, expresado en años y redondeado por exceso, entre las fechas de adquisición de las acciones y el 31-12-1996, al objeto de aplicar los coeficientes reductores que correspondan. Así, pues, quedan no sujetas al impuesto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de esta clase de títulos, siempre que éstos se hubieran adquirido antes de 31-12-1988.

- **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados, máxime cuando no se transmita la totalidad de los poseídos, la Ley remite a la utilización de un método especial de valoración según el cual, *cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar* (criterio FIFO).

Ejemplo:

Don T.M.P. vendió el día 10 de enero de 2000 su participación en la Sociedad Anónima DATASA, incluida en el régimen de transparencia fiscal, por la cantidad de 880.000 pesetas, adquirida el día 2 de enero de 1996 por 550.000 pesetas.

En la parte correspondiente a la participación de don T.M.P., los resultados de la sociedad en cada uno de los ejercicios que se citan han sido los siguientes:

- Ejercicio 1996: resultado contable de 105.000 pesetas y dividendos distribuidos por 60.000 pesetas.
- Ejercicio 1997: resultado contable de 95.000 pesetas.
- Ejercicio 1998: resultado contable de 50.000 pesetas y dividendos distribuidos por igual cantidad.
- Ejercicio 1999: resultado contable de 100.000 pesetas.

(1) Dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial:

Valor de transmisión		880.000
Valor de adquisición	550.000	
Valor de titularidad:		
Año 1996: (105.000 - 60.000)	45.000	
Año 1997: (95.000)	95.000	
Año 1998:	cero	
Año 1999: (100.000)	100.000	
Total	240.000	
Valor de adquisición y de titularidad (550.000 + 240.000)		790.000
Ganancia patrimonial (880.000 - 790.000)		90.000

Al no haberse adquirido la participación con anterioridad a 31-12-1994, no corresponde aplicar coeficientes de reducción sobre la ganancia patrimonial obtenida.

2. Calificación y declaración de la ganancia patrimonial obtenida:

Al tener la ganancia patrimonial obtenida un período de generación superior al año a la fecha de la transmisión, corresponderá efectuar su declaración en el apartado correspondiente a dichas ganancias.

X

Aportaciones no dinerarias a sociedades

Sin perjuicio de lo establecido en el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, **(1)** en las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

1ª **El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas** por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

2ª **El valor de cotización de los títulos recibidos**, en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.

3ª **El valor de mercado del bien o derecho aportado**.

El valor de transmisión que prevalezca deberá ser el que se considere como valor de adquisición de los títulos recibidos en la aportación no dineraria.

Ejemplo:

Doña M.A.P. aportó el día 12 de junio de 2000 un solar, cuyo valor catastral en el citado año era de 12.000.000 de pesetas, a la sociedad anónima "DASA", cuyas acciones están admitidas a negociación en Bolsa, recibiendo de dicha sociedad 11.000 acciones de 1.000 pesetas de valor nominal, siendo la cotización en dicha fecha del 210 por 100.

El solar había sido adquirido el día 3 de octubre de 1990 por 6.500.000 pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por doña M.A.P., siendo el valor de mercado del mismo en la fecha de la aportación de 23.000.000 de pesetas.

(1) Este régimen fiscal especial se contiene en el Título VIII del Capítulo VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 97 a 110). Por lo que al I.R.P.F. respecta, la aplicación de dicho régimen se circunscribe a las aportaciones realizadas por personas físicas de ramas de actividad y a las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a las normas del Código de Comercio. Véase a este respecto el artículo 108.2 de la citada Ley.

Solución:

- Valor de transmisión que prevalece **(1)**		23.100.000
1º Nominal de los títulos recibidos	11.000.000	
2º Valor cotización títulos recibidos (11.000 x 1.000 x 210/100)	23.100.000	
3º Valor de mercado del solar	23.000.000	
- Valor de adquisición actualizado (6.500.000 x 1,059)		6.883.500
- Ganancia patrimonial		16.216.500
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996		7 años
- Ganancia patrimonial reducida (44,45% x 16.216.500)		7.208.234

(1) El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial obtenida

Al tener la ganancia patrimonial obtenida un período de generación superior a un año a la fecha de la aportación, deberá declararse en el apartado correspondiente a dichas ganancias patrimoniales.

Separación de socios y disolución de sociedades

Sin perjuicio de lo establecido en el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, en la separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de los correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos como consecuencia de la separación y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados.

Ejemplo:

En la disolución de la sociedad anónima "MANSA" que no cotiza en Bolsa, el día 15 de marzo de 2000 se adjudica a don R.O.L., que poseía el 15 por 100 del capital social de la misma, un solar cuyo valor contable a la citada fecha es de 2.750.000 pesetas y, además, la cantidad de 1.000.000 pesetas, que corresponden a reservas voluntarias de la sociedad.

El valor de mercado del solar adjudicado se estima, según dictámenes periciales emitidos al efecto, en 22.000.000 de pesetas.

La participación societaria fue adquirida por don R.O.L. el día 3 de mayo de 1993, desembolsando la cantidad de 25.500.000 pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don R.O.L. como consecuencia de la disolución de dicha sociedad.

Solución:

Valor de transmisión		23.000.000
Valor de mercado del solar	22.000.000	
Valor cuota liquidación social	1.000.000	
Valor de adquisición		25.500.000
Pérdida patrimonial		2.500.000

Solución (continuación):

Aunque el período de permanencia de la participación societaria en el patrimonio de don R.O.L. a 31-12-1996 es superior a dos años, sin embargo, al haber obtenido una pérdida patrimonial, los coeficientes reductores no resultan aplicables.

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial obtenida.

Al haberse generado la pérdida patrimonial en un período superior a un año, su declaración deberá efectuarse en el epígrafe correspondiente a dichas rentas de la declaración.

Traspasos

En los supuestos de traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente (arrendatario) en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

■ ***Importante:*** *Las cantidades que, en su caso, percibiera el propietario del inmueble arrendado en concepto de participación en el traspaso constituyen rendimientos del capital inmobiliario.*

Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales

En los supuestos de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño sufrido.

Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Únicamente se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente. En consecuencia, todos aquellos supuestos en que únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.

Ejemplo:

Don A.R.T. es titular desde 1990 de un chalet en la playa adquirido por 28.000.000 de pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición satisfechos por el mismo.

El día 08-09-2000, como consecuencia de un incendio declarado en el chalet, éste ha quedado totalmente destruido, abonando la compañía de seguros la cantidad de 17.000.000 de pesetas.

De acuerdo con las especificaciones del recibo del I.B.I. correspondiente al chalet, el valor del suelo representa el 40 por 100 del total valor catastral del chalet.

Solución:

- Valor de adquisición 28.000.000
- Parte proporcional del valor de adquisición actualizado que corresponde al daño [(28.000.000 x 60%) x 1,059] 17.791.200
- Indemnización percibida 17.000.000
- Pérdida patrimonial 791.200

Los coeficientes reductores del régimen transitorio no se aplican a la pérdida patrimonial.

Permuta de bienes o derechos

En los supuestos de permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

Ejemplo:

Don A.O.P., residente en Madrid es titular de un inmueble que no utiliza como vivienda habitual y que adquirió el día 03-10-1998 por 15.000.000 de pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

El día 09-11-2000 permuta dicha vivienda por otra sita en Barcelona, cuyo valor de mercado en ese momento es de 18.000.000 de pesetas. El valor de mercado de la vivienda de Madrid en el momento de la permuta es de 20.000.000 de pesetas.

Solución:

- Valor de transmisión		20.000.000
Valor de mercado de la vivienda de Madrid	20.000.000	
Valor de mercado de la vivienda de Barcelona	18.000.000	
- Valor de adquisición actualizado (15.000.000 x 1,038)		15.570.000
- Ganancia patrimonial		4.430.000

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial obtenida.

Al haberse obtenido la ganancia patrimonial en un plazo superior a un año, su importe se integrará en el apartado correspondiente a este tipo de ganancias patrimoniales de la declaración.

Extinción de rentas vitalicias o temporales

El contrato de renta vitalicia o temporal puede definirse como aquel contrato aleatorio que obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante un tiempo determinado o durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión.

En la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

Transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia

En estos supuestos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

■ ***Importante:*** *Si el elemento patrimonial transmitido es la vivienda habitual y el transmitente de la misma es mayor de 65 años, la ganancia patrimonial que pueda derivarse de esta operación está exenta del I.R.P.F.*

Ejemplo:

Don S.M.T., de 60 años, transmite el 10-11-2000 su vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual financiero actuarial en el momento de la constitución es de 30.000.000 de pesetas, coincidente con el valor de mercado de la vivienda.

La anualidad correspondiente al ejercicio 2000 es de 2.500.000 de pesetas.

La vivienda fue adquirida el día 02-04-1980 por 3.880.000 pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

Determinar las rentas fiscales derivadas de dicha operación.

Solución:

Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda.

- Valor de transmisión	30.000.000
- Valor de adquisición actualizado (3.880.000 x 1,059)	4.108.920
- Ganancia patrimonial	25.891.080
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996	+ de 10 años
- Ganancia patrimonial	No sujeta

Determinación del rendimiento del capital mobiliario derivado de la anualidad.

- Rendimientos del capital mobiliario: (2.500.000 x 25%) **(1)**	625.000

(1) El porcentaje del 25 por 100 es el correspondiente a la edad del rentista en el momento de constitución de la renta (60 años) y permanecerá constante durante toda la vigencia de la misma. Véase a este respecto dentro del Capítulo IV "RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO" el epígrafe "Otros rendimientos del capital mobiliario", páginas 98 y siguientes.

Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles

Como regla general, la ganancia o pérdida patrimonial se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero en el caso de extinción del derecho) y el valor de adquisición.

Si el titular del derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles arrendó el mismo, pudo deducirse como gasto, en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes, la amortización del usufructo (con el límite de los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento). Por ello, al producirse la transmisión o extinción del derecho el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse fiscalmente.

En el caso de derechos reales de goce o disfrute constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Ejemplo:

Don A.M.C adquirió el 2-01-1995 un usufructo temporal por un período de 15 años sobre un inmueble urbano, desembolsando la cantidad de 10.000.000 de pesetas.

Dicho inmueble urbano estuvo arrendado durante los ejercicios 1995 a 1998, cobrando el titular del derecho un alquiler anual de 600.000 pesetas durante 1995 y 700.000 pesetas durante cada uno de los restantes años.

El día 2-01-2000 transmite dicho derecho por 6.000.000 de pesetas.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en la transmisión del citado derecho real.

Solución:

Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial:

- Valor de transmisión		6.000.000
- Valor de adquisición actualizado		7.654.600 **(1)**
- Pérdida patrimonial		1.654.600

Calificación de la pérdida patrimonial:

Al haberse generado la pérdida patrimonial en un período superior a un año, procede efectuar la declaración de la misma en el apartado de la declaración correspondiente a estas rentas.

(1) Al tener el usufructo la naturaleza civil de bien inmueble, debe procederse a la actualización de los componentes de su valor de adquisición. Es decir, el propio valor de adquisición del derecho y las amortizaciones fiscalmente deducibles correspondientes a los períodos en que el inmueble estuvo arrendado. Por el ejercicio 1999 en el que el inmueble no estuvo arrendado, el valor de adquisición del derecho real se minorará en la proporción que dicho período representa respecto de la duración del derecho. Deben, pues, realizarse las siguientes operaciones:

- Importe de adquisición		10.000.000
Minoración 1999 (10.000.000/15)		666.667
- Importe de adquisición minorado (10.000.000 - 666.667)		9.333.333
- Importe de adquisición minorado actualizado (9.333.333 x 1,119)		10.444.000
Menos amortizaciones fiscalmente deducibles: (10.000.000/15) = 666.667		
- Amortización 1995: (600.000 x 1,119) (límite ingresos percibidos)	671.400	
- Amortización 1996: (666.667 x 1,080)	720.000	
- Amortización 1997: (666.667 x 1,059)	706.000	
- Amortización 1998: (666.667 x 1,038)	692.000	
Total valor amortizaciones actualizadas		2.789.400
- Total valor adquisición actualizado (10.444.000 - 2.789.400)		7.654.600

Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión

En estos supuestos, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de los bienes o derechos que se hayan incorporado al patrimonio del contribuyente. Cabe citar como ejemplos de esta categoría de ganancias patrimoniales los premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, cuya declaración debe efectuarse de acuerdo con las siguientes especialidades:

- **Premios en metálico.** Estos premios están sujetos a retención, por lo que en el apartado correspondiente a este tipo de rentas de la declaración se hará constar el importe total del premio sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.
- **Premios en especie.** El importe total a declarar estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente.

Operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones.

Las rentas obtenidas en las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, tienen la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales siempre que las mismas se realicen con finalidad especulativa y no con el fin de cubrir riesgos de una actividad económica realizada por el contribuyente, en cuyo caso tributarán como rendimientos de dichas actividades.

Régimen de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación

Con la entrada en vigor de la actual Ley del I.R.P.F., las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que se cuantifican y declaran con arreglo a las reglas generales de pérdidas y ganancias patrimoniales aplicables al resto de los elementos, equiparándose de esta forma el tratamiento para la totalidad de los bienes y derechos que pertenecen a un contribuyente, con independencia de que estén o no afectos a una actividad económica.

No obstante, se mantienen determinadas especialidades aplicables a las transmisiones de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación que se comentan a continuación.

Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial

a) Reglas generales

Para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial deben aplicarse las siguientes reglas:

1ª El valor de adquisición del elemento transmitido está constituido por su valor contable.

Este valor está formado por los siguientes componentes:

- ***El valor de adquisición, si el elemento se ha adquirido de terceros.***
  Dicho valor será el importe real por el que se hubiera efectuado la misma, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, así como los gastos financieros devengados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación, según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.
- ***El coste de producción, si el elemento ha sido producido por la propia empresa del contribuyente.***
  Dicho valor será el coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados, así como la parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.
- ***Tratándose de elementos patrimoniales que hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición,*** deben distinguirse los siguientes casos:
  a) Afectación realizada a partir de 01-01-1999. En este caso, se tomará como valor de adquisición el que tenga el elemento patrimonial en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la adquisición originaria.
  b) Afectación realizada con anterioridad a 01-01-1999. En este caso, deberá tomarse como valor de adquisición el que resulte de los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

Sea cual sea el valor que prevalezca de los anteriores, su importe se verá aumentado o disminuido en las cuantías siguientes:

- Más el coste de las inversiones o mejoras efectuadas en el elemento transmitido.
- Menos el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima.

- Menos el importe de las enajenaciones parciales que, en su caso, se hubieran realizado con anterioridad, así como las pérdidas sufridas por el elemento patrimonial.

De forma esquemática:

VALOR DE ADQUISICIÓN (O COSTE DE PRODUCCIÓN O VALOR DE AFECTACIÓN)
más: MEJORAS **(*)**
menos: AMORTIZACIONES + ENAJENACIONES PREVIAS + PÉRDIDAS
igual a: **VALOR CONTABLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL**

(*) Deberá distinguirse la parte de valor de transmisión que corresponde a las mejoras realizadas cuando el período de permanencia de éstas, a la fecha de transmisión del elemento patrimonial mejorado o ampliado, sea inferior a un año y el del elemento patrimonial sea superior a un año **(1)**, con objeto de cuantificar y calificar la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente al elemento y a la mejora.

(1) Dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

2ª El valor de adquisición de los inmuebles afectos se actualiza de acuerdo con la tabla de coeficientes prevista en la Ley del Impuesto de Sociedades.

La tabla aplicable en 2000 es la siguiente:

Año de la inversión	Coeficiente
Anterior a 01-01-1984	1,898
1984	1,724
1985	1,592
1986	1,499
1987	1,427
1988	1,364

Año de la inversión	Coeficiente
1989	1,304
1990	1,253
1991	1,211
1992	1,184
1993	1,168
1994	1,147

Año de la inversión	Coeficiente
1995	1,101
1996	1,049
1997	1,025
1998	1,012
1999	1,005
2000	1,000

■ ***Importante:*** *Los coeficientes de actualización señalados en el cuadro anterior también resultan aplicables a los elementos desafectados con menos de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.*

Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año en que se hayan satisfecho. El coeficiente aplicable a las mejoras será, así mismo, el correspondiente al año en que se hayan satisfecho sus respectivos importes.

b) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año al que correspondan.

3ª Los coeficientes reductores del régimen transitorio no resultan aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas.

A efectos de la aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

Ejemplo:

Don B.L.T., fabricante de muebles de madera, que determina el rendimiento neto de su actividad en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, ha transmitido el día 30-06-2000 por la cantidad de 35.000.000 de pesetas un inmueble afecto a su actividad.

Con motivo de la venta ha satisfecho 500.000 pesetas en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y 1.000.000 de pesetas a la agencia inmobiliaria que medió en dicha venta.

El inmueble fue adquirido por herencia en 1985, siendo el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 3.000.000 de pesetas. En el correspondiente expediente de comprobación de valores realizado por la Administración dicho valor se fijó en 7.500.000 pesetas.

El inmueble estuvo alquilado desde su adquisición hasta el 31-12-1995, procediéndose, con fecha 01-01-1996, a la afectación del local a la actividad económica desarrollada por su titular.

Según el recibo del IBI, el valor catastral del inmueble en el ejercicio 1996 ascendía a 8.900.000 pesetas de las que el 40 por 100 correspondía al valor del suelo.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, sabiendo que el titular de la actividad ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados.

Solución:

Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida:

- Valor de transmisión (35.000.000 - 1.500.000)		33.500.000
- Valor de adquisición actualizado:		
- Valor de afectación: (8.900.000 x 1,049)	9.336.100	
- Amortizaciones:		
1996: 6% (60% s/8.900.000) x 1,049	336.100	
1997: 6% (60% s/8.900.000) x 1,025	328.410	
1998: 6% (60% s/8.900.000) x 1,012	324.245	
1999: 6% (60% s/8.900.000) x 1,005	322.002	
2000: 1/2 [6% (60% s/8.900.000)] x 1,000	160.200	
Total valor de adquisición actualizado		7.865.143
Ganancia patrimonial		25.634.857

Calificación de la ganancia patrimonial obtenida:

Al haberse efectuado la afectación con anterioridad a 01-01-1999, se toma como fecha de adquisición la correspondiente a la afectación, en nuestro ejemplo 1996. En consecuencia, la ganancia patrimonial obtenida tiene un período de generación superior a un año, por lo que deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a dichas rentas.

b) Reglas especiales

Junto a las reglas generales comentadas, existen determinadas reglas especiales que afectan a los siguientes elementos patrimoniales.

- **Elementos patrimoniales actualizados al amparo del Real Decreto-ley 7/1996.**

  Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

  1ª Los coeficientes de actualización se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.

2ª La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en la regla anterior, se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial.

Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en la regla primera.

3ª El importe que resulte de las operaciones descritas en las reglas anteriores se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.

4ª La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable, en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere la regla anterior.

- **Transmisión de activos fijos inmateriales en la actividad de transporte por autotaxi incluida en el régimen de estimación objetiva.**

Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxi, del epígrafe 721.2 del I.A.E., que determinen su rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva, **reducirán las ganancias patrimoniales** que se produzcan por la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando la transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector, o cuando, por otras causas, se transmitan a familiares hasta el segundo grado.

La reducción se obtendrá aplicando a la ganancia patrimonial obtenida los siguientes porcentajes en función del tiempo transcurrido desde la adquisición hasta la transmisión de la licencia municipal.

Hasta (años)	Más de (años)											
	1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
% reducción	4%	8%	12%	19%	26%	33%	40%	47%	54%	61%	74%	87%	100%

Ejemplo:

Don J.V.C , empresario del taxi, que determina el rendimiento neto de su actividad en régimen de estimación objetiva, se jubiló el 10-05-2000. Por este motivo y con objeto de que su hijo continúe con el ejercicio de la actividad, le transmitió en dicha fecha la licencia municipal por 10.000.000 de pesetas. El valor neto contable de la licencia municipal, adquirida en marzo de 1989, es de 2.000.000.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial reducida derivada de dicha operación.

Solución:

- Valor de transmisión	10.000.000
- Valor neto contable	2.000.000
- Ganancia patrimonial.....	8.000.000
- Reducción aplicable (8.000.000 x 87%)	6.960.000
- Ganancia patrimonial reducida	1.040.000

- **Transmisión de fincas rústicas o explotaciones agrarias acogidas al Real Decreto 660/1996.**

La disposición adicional sexta de la Ley 19/1995 de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias (B.O.E. del 5 de julio), establece que, en determinados casos, los incrementos netos de patrimonio que se pongan de manifiesto por la transmisión de fincas rústicas o explotaciones agrarias quedarían incluidos en el rendimiento neto resultante de la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la cuantía que reglamentariamente se establezca en función del período de permanencia de los activos en el patrimonio del contribuyente.

En cumplimiento de dicho mandato, el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, (B.O.E del 26), reguló los diversos aspectos y requisitos para la aplicación de este beneficio fiscal. **(1)**

Ámbito de aplicación: El beneficio fiscal de la reducción de las ganancias patrimoniales obtenidas por agricultores o ganaderos acogidos al régimen de estimación objetiva en el I.R.P.F. resulta aplicable, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que las ganancias patrimoniales deriven exclusivamente de transmisiones onerosas o lucrativas de explotaciones agrarias o fincas rústicas afectas a la actividad agrícola o ganadera.
b) Que las citadas transmisiones se realicen en el período comprendido entre el día 25 de julio de 1995 (fecha de entrada en vigor de la Ley 19/1995, de 4 de julio, antes citada) y los cinco años siguientes. La disposición transitoria séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. del 30) ha prorrogado dicho período para los años 2000 y 2001.
c) Que el importe acumulado de las transmisiones realizadas durante dicho período no supere la cuantía de 50 millones de pesetas. A estos efectos, únicamente se tomarán en cuenta aquellas transmisiones de las que se deriven ganancias patrimoniales acogidas al Real Decreto 660/1996, de 19 de abril.

Requisitos adicionales que deben cumplir los adquirentes en relación con el destino de las fincas o explotaciones transmitidas. La aplicación del beneficio fiscal de la reducción de la ganancia patrimonial obtenida, está condicionada a que la finca o explotación agraria transmitida se destine por el adquirente a la constitución o consolidación de explotaciones agrarias prioritarias. **(2)**

Si el adquirente es una Administración pública, debe dedicarla a su integración a bancos de tierra u órganos similares o bien adquirirla por razones de protección del medio natural.

A estos efectos, por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o las Comunidades Autónomas, según los casos, se expedirá certificación acreditativa del destino de la finca o explotación.

Tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales: Dándose las circunstancias y condiciones antes comentadas, el régimen aplicable a dichas ganancias es el siguiente:

1º Se determinará, por separado, para cada elemento patrimonial transmitido, la ganancia o pérdida patrimonial, con arreglo a las normas generales comentadas para los elementos afectos.

---

(1) La disposición transitoria sexta del Reglamento del I.R.P.F. ha dado nueva redacción, en vigor desde 01-01-1999, al artículo 3 del citado Real Decreto.

(2) Se consideran explotaciones agrarias prioritarias, ya sean familiares o asociativas, todas las que reunan los requisitos establecidos en los artículos 4 a 6 de la Ley 19/1995. Asimismo, la condición de explotación prioritaria se acreditará mediante certificación expedida por el Organo correspondiente de la Comunidad Autónoma respectiva o, en su caso, mediante la acreditación de su inclusión en el catálogo de explotaciones prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

2º Las ganancias patrimoniales se reducirán a razón de un 7,14 por 100 por cada año de permanencia de los elementos patrimoniales transmitidos en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos. La reducción será del 100 por 100 si los elementos patrimoniales transmitidos hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente más de 15 años.

A efectos de determinar el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente, se tomará el número de años que medie entre las fechas de adquisición y transmisión redondeados por exceso.

Incumplimiento de las condiciones o requisitos establecidos: El incumplimiento de cualquiera de las condiciones anteriormente comentadas determinará que las ganancias pierdan el beneficio fiscal de la reducción por lo que los contribuyentes deberán imputar las mismas a los períodos en que se hubieran obtenido, practicando las correspondientes declaraciones-liquidaciones complementarias con inclusión de los intereses de demora.

No obstante, debe subrayarse que no existirá obligación de regularizar en aquellos supuestos en los que el incumplimiento se refiera al destino dado por el adquirente a la finca o explotación transmitida, siempre que el transmitente estuviera en poder del certificado acreditativo de dicho destino.

Beneficios fiscales aplicables a la reinversión

Una vez determinado el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el importe de aquélla puede resultar exento, o bien integrarse de forma diferida en el tiempo , siempre que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión generadora de la ganancia patrimonial.

Los supuestos a los que la Ley otorga dicho beneficio fiscal son los siguientes:

- Transmisión de elementos afectos con reinversión del importe obtenido.
- Transmisión de vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual.

Transmisión de elementos afectos con reinversión del importe obtenido

Los contribuyentes titulares de actividades económicas, cualquiera que sea el régimen de determinación del rendimiento neto, que transmitan elementos afectos y reinviertan el importe obtenido en la adquisición de otros elementos patrimoniales afectos, podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales obtenidas de acuerdo con una de las siguientes opciones:

1) Tributar en el ejercicio en que se hayan devengado las mismas con arreglo a las normas generales de tributación de estas rentas. Es decir, al 18 por 100, si la ganancia patrimonial obtenida tiene un período de generación superior a un año, o al tipo de la escala del impuesto que corresponda a su base liquidable general, si la ganancia patrimonial obtenida tiene un período de generación igual o inferior a un año.

Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el criterio de imputación temporal de las operaciones a plazos, si la transmisión se realizó a plazos o con precio aplazado **(1)**

(1) De acuerdo con el criterio de imputación temporal de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de operaciones a plazo o con precio aplazado, éstas podrán imputarse proporcionalmente a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Para más detalle, véase la página 300 de este mismo Capítulo.

2) **Diferir la tributación a ejercicios posteriores** de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto de Sociedades para la reinversión de beneficios extraordinarios. En este caso, se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial que resulte imputable a ese período en la parte general de la base imponible, tributando al tipo de la escala del impuesto que corresponda.

■ ***Importante:*** *A partir de 01-01-1999 no resulta aplicable el beneficio fiscal de la exención por reinversión en la transmisión de elementos patrimoniales afectos. No obstante, los elementos transmitidos con anterioridad a dicha fecha y que se hubiesen acogido a dicho beneficio, no lo perderán, si se cumplen los requisitos establecidos al efecto. aunque la reinversión se produzca con posterioridad a 01-01-1999.*

Requisitos para la aplicación del diferimiento de la ganancia por reinversión.

La aplicación de este beneficio está condicionada al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos siguientes:

a) Que la ganancia patrimonial obtenida derive de una transmisión onerosa.

b) Que los elementos transmitidos pertenezcan al inmovilizado material o inmaterial afecto a la actividad.

c) Que el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales relacionados en la letra b) anterior.

d) Que la reinversión se realice en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores.

   La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.

   Excepcionalmente, el plazo de reinversión podrá ampliarse de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria.

e) Que los elementos patrimoniales adquiridos como consecuencia de la reinversión permanezcan en el patrimonio del contribuyente afecto a la misma u otra actividad**,** hasta que se cumpla el plazo de 7 años siguientes a la finalización del período en que vence el plazo de la reinversión.

   Como excepciones a este período de permanencia, la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé los supuestos de pérdida justificada del bien o aquellos en que la vida útil del elemento adquirido, calculada según el período máximo de amortización establecido en las tablas oficialmente aprobadas, fuese inferior.

En caso de transmisión de elementos que hayan gozado de libertad de amortización, no podrán acogerse a esta modalidad de beneficio fiscal a la reinversión las cantidades aplicadas a la libertad de amortización que excedan del importe de la depreciación efectiva experimentada por el elemento patrimonial de que se trate.

■ ***Importante:*** *Tratándose de elementos patrimoniales afectos cuya titularidad corresponda, en caso de matrimonio, a ambos cónyuges, el beneficio de la imputación diferida únicamente podrá aplicarlo el contribuyente que desarrolle la actividad económica en relación al porcentaje de titularidad que sobre el elemento transmitido tenga.*

Imputación temporal de las ganancias patrimoniales diferidas.

El importe de las ganancias no integradas en la base imponible del ejercicio en que se devengaron, se incorporará en la parte general de la base imponible por alguno de los siguientes métodos, a elección del contribuyente:

a) En los períodos impositivos que concluyan en los 7 años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los 3 años de la reinversión.

   En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda a la duración del mismo en relación con los referidos 7 años.

b) En los períodos impositivos en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, siempre que se trate de elementos patrimoniales amortizables.

   En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo, la ganancia que proporcionalmente corresponda al importe de la amortización de los elementos patrimoniales en relación con su valor de adquisición o coste de producción.

   El importe de la amortización será el importe que deba tener la consideración de fiscalmente deducible, no pudiendo ser inferior al resultado de aplicar el coeficiente resultante del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

   En el supuesto de que el rendimiento neto de la actividad se determine mediante el método de estimación objetiva, deberá tomarse como período de amortización a estos efectos el período máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

La elección de uno u otro método de integración, o de ambos en el supuesto de transmisión de bienes inmuebles, deberá efectuarse en el primer período impositivo en el que proceda la integración de la ganancia, manifestándose conjuntamente con la declaración de renta correspondiente a dicho periodo impositivo. Una vez realizada la elección, no podrá modificarse. En caso de no realizarse dicha elección, se aplicará el método previsto en la letra a) anterior.

Ejemplo:

Don A.M.T., empresario dedicado a la fabricación de artículos de ferretería y que determina su rendimiento en estimación directa, modalidad simplificada, vende en enero de 2000 una nave industrial, que utilizaba como almacén, por la cantidad de 35.000.000 de pesetas, obteniendo una ganancia patrimonial que asciende a 10.500.000 pesetas.

En febrero de 2000, ha reinvertido 35.000.000 de pesetas en la adquisición de maquinarias nuevas para la fabricación de los artículos vendidos, que han entrado en funcionamiento el 1 de abril de ese mismo año.

La amortización de dichos elementos se ha realizado en el ejercicio 2000 aplicando el coeficiente máximo de amortización contenido en la tabla de amortización simplificada, aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998, que es el 12 por 100.

Determinar la imputación temporal de dicha ganancia, sabiendo que don A.M.T. ha optado por el método de integración de la ganancia en los períodos impositivos en los que se amorticen los elementos patrimoniales en que se ha materializado la reinversión.

Solución:

Conforme al método de integración elegido procede integrar en la parte general de la base imponible del ejercicio 2000 la parte de la ganancia patrimonial que corresponda. La determinación de dicha parte se efectúa de la siguiente forma:

Amortización aplicada en el ejercicio 2000:

Al utilizar como coeficiente de amortización lineal el fijado como máximo en la tabla simplificada, el valor de la amortización de los elementos objeto de la reinversión será la siguiente para el ejercicio 2000:

12% s/35.000.000 x 9/12 = 3.150.000

Solución (continuación):

Ganancia que debe integrarse en la parte general de la base imponible del ejercicio 2000:

En el ejercicio 2000, debe integrarse la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda a la amortización de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión. En el ejemplo, dicho valor es el siguiente:

3.150.000 x 100 / 35.000.000 = 9%

Este porcentaje determina el importe de la ganancia patrimonial que debe integrarse en la parte general de la base imponible del ejercicio 2000. Es decir:

9% s/10.500.000 = 945.000 pesetas.

Nota: La opción por el método de integración debe manifestarse al presentar la declaración correspondiente al primer ejercicio impositivo en el que proceda efectuar la integración de la ganancia patrimonial. Una vez realizada dicha elección, no podrá modificarse.

No obstante, el contribuyente podría haberse acogido al criterio de integrar en la parte general de la base imponible de cada uno de los períodos impositivos que concluya en los 7 años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los 3 años de la reinversión, la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida. En nuestro ejemplo, dichos períodos impositivos serían los correspondientes a 2004 y hasta 2010. La cantidad a imputar en cada uno de dichos ejercicios sería: 10.500.000/7 = 1.500.000 pta. anuales.

Consecuencias del incumplimiento de los requisitos exigidos

La reinversión de una cantidad inferior al importe de la transmisión, o la no reinversión dentro del plazo previsto para la misma, así como el incumplimiento total o parcial del plan de reinversión, obliga al contribuyente a integrar la parte de renta no imputada en el periodo impositivo de su obtención, en la parte general o especial de la base imponible (según corresponda en función del período de generación de dicha ganancia) del ejercicio en que se produjo la transmisión del elemento patrimonial.

A tal efecto, deberá practicar la correspondiente declaración complementaria, con inclusión de los intereses de demora, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se adopte la decisión de invertir una cantidad inferior, venza el plazo de reinversión o se incumpla el plan y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que concurra cualquiera de dichas ci2rcunstancias.

Transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe en otra vivienda habitual

Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter, siempre que esta rehabilitación cumpla los requisitos exigidos para dar derecho a deducción por este concepto. **(1)**

Es preciso, además, que se cumplan las condiciones y requisitos referentes a la vivienda adquirida y a los plazos y condiciones de reinversión que a continuación se especifican:

(1) Los requisitos que deben cumplir las obras de rehabilitación de vivienda para otorgar derecho a deducción en cuota se comentan en la página 360 del Capítulo XV de este Manual.

Concepto de vivienda habitual.

Con carácter general, se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.
- Cuando concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda en los términos previstos en el párrafo primero anterior.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo de los doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Plazo de la reinversión.

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, que pueden ser no sólo los posteriores sino también los anteriores a la venta de la vivienda anterior.

En el caso de que la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente puede acogerse a la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la venta de la anterior vivienda, haciendo constar en la declaración de renta del ejercicio en que se ha obtenido dicha ganancia el compromiso de reinvertir en las condiciones y plazos reglamentarios.

De igual forma, es posible adquirir primero una nueva vivienda habitual y después, dentro de los dos años siguientes, vender la anterior, siempre que, en este último caso, la cantidad percibida se destine a satisfacer el precio de la nueva vivienda.

La reinversión no se efectúa fuera de plazo cuando la venta se hubiere efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Reinversión parcial.

En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida en las condiciones señaladas anteriormente.

■ ***Importante: Transmisión de vivienda con cantidades pendientes de amortizar.***

Cuando para adquirir la vivienda habitual transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará como importe total obtenido en la transmisión el valor de transmisión en los términos previstos en la Ley del Impuesto menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. En estos supuestos, pues, no se considera que exista reinversión parcial, aunque parte del importe obtenido en la transmisión de la vivienda se haya destinado a la amortización del préstamo pendiente.

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión.

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, declaración-liquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

Esta última declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Debe distinguirse cuidadosamente, según que el incumplimiento afecte al plazo de la reinversión o al importe reinvertido; en este último caso, no se pierde el derecho a la exención de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

■ ***Importante:*** *La base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.*

Ejemplo:

Don M.G.B. transmite su vivienda habitual en 2000 por 12.000.000. Dicha vivienda la había adquirido en 1995 por 10.000.000 mediante de un préstamo hipotecario del que, en el momento de la venta, quedan por amortizar 4.000.000 de pesetas.

Del importe obtenido por la venta, destina 4.000.000 a la amortización del importe pendiente del préstamo. En el mismo año 2000 compra una nueva vivienda habitual por 8.000.000 de pesetas, invirtiendo el resto del importe de la venta.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Solución:

- Valor de transmisión:	12.000.000
- Valor de adquisición actualizado (10.000.000 x 1,119)	11.190.000
- Ganancia patrimonial	810.000
- Ganancia patrimonial exenta por reinversión.....	810.000
- Ganancia patrimonial sujeta a gravamen	cero

Nota: Dada la existencia de un préstamo hipotecario sobre la vivienda transmitida, el importe que debe reinvertirse para obtener la exención total de la ganancia patrimonial obtenida, es la diferencia entre el valor de transmisión (12.000.000 de pta.) y la cantidad destinada a la amortización pendiente del préstamo hipotecario (4.000.000 de pta.), es decir, 8.000.000 de pta., cantidad ésta que ha sido la reinvertida.

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en el ejercicio 2000

Como regla general, la declaración y determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales deben efectuarse en el período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Ahora bien, en el caso de *operaciones a plazos o con precio aplazado,* el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega del bien o la puesta a disposición del bien o derecho y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2000 por razón de los cobros realizados en dicho ejercicio

La imputación de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores por operaciones a plazos o con precio aplazado cuyo cobro se produzca, total o parcialmente, en el ejercicio 2000, se realiza de acuerdo con la normativa vigente en el período impositivo en que dicha imputación se realiza. En consecuencia, la imputación deberá realizarse de la siguiente forma:

- *Si el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial fue igual o inferior a un año* **(1)**, la imputación que proceda realizar en el presente ejercicio por razón de las cantidades cobradas en el mismo, se hará constar en el epígrafe **G_2** de la declaración correspondiente a las ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación igual o inferior a un año.
- *Si el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial fue superior a un año* **(1)**, la imputación que proceda realizar en el presente ejercicio, se efectuará en el epígrafe **G_2** de la declaración correspondiente a ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación superior a un año.

(1) El período de referencia debe ser igual o superior a dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas a diferimiento por reinversión

Las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos producidas en ejercicios anteriores que por reinversión del importe obtenido se hayan acogido a la imputación diferida y deban, con arreglo al método de imputación elegido, declararse en el presente ejercicio, deberán incluirse en el epígrafe **G_2** de la declaración correspondiente a ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación igual o inferior a un año, sea cual sea el período de generación originario de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en su día.

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio

Para determinar a quién deben atribuirse las ganancias y pérdidas patrimoniales devengadas en el ejercicio, la Ley del Impuesto establece una regla general y otra especial.

Conforme a la regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlos.

En caso de matrimonio, y de acuerdo con esta regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación.

Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

Las ganancias no justificadas se imputarán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Tienen esta consideración los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. A estos efectos, las ganancias no justificadas se integrarán por la Administración tributaria en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

■ ***Importante:*** *Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas se atribuirán según las reglas anteriormente comentadas por lo que, tratándose de bienes gananciales afectos la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se atribuirá por mitad a ambos cónyuges.*

Conforme a la regla especial, las ganancias patrimoniales que consistan en adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y supuestos análogos, se atribuyen a la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

Pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensación

Para realizar la compensación de las disminuciones patrimoniales netas (regulares o irregulares) procedentes de los ejercicios 1995 a 1998, así como el saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 1999, cualquiera que sea su período de generación, deberán tenerse en cuentas las siguientes reglas:

a) En tributación individual, la compensación deberá realizarse por el contribuyente a quien correspondan, con arreglo a las normas de individualización anteriormente comentadas.

b) En tributación conjunta, la compensación deberá realizarse en la declaración, cualquiera que sea el miembro de la unidad familiar a quien correspondan.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de estas rentas anteriormente comentadas.

Caso práctico

Don J.P.C. ha realizado durante el ejercicio 2000 las siguientes operaciones con trascendencia fiscal:

- El día 03-03-2000 enajenó 11,2568 participaciones en el fondo de inversión mobiliario "X", N.I.F. G83000000, por 2.800.000 pesetas, descontados los gastos inherentes a la transmisión satisfechos por el mismo. Dichas participaciones fueron adquiridas el 10-05-1999 por 2.650.000 pesetas, incluidos los gastos de la adquisición.
- El día 01-07-2000 realizó la venta de un piso, sito en la calle de Toledo, número 10, de Madrid, por el precio de 22.000.000 de pesetas, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la cantidad de 150.000 pesetas. Dicho piso fue adquirido el día 20-12-1994 por el precio de 15.000.000 de pesetas, siendo ésta la cantidad declarada como base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente en enero de 1995, en concepto de notaría, registro e Impuesto sobre Transmisiones ascendieron a 1.191.300 pesetas.

  El valor catastral del piso en el ejercicio 1994 era de 4.500.000 pesetas, de las que el 40 por 100 correspondían al valor del suelo.

  Don J.P.C. tuvo arrendado dicho piso en los años 1995 y 1996.
- El día 16-07-2000 procede a la transmisión de 1.000 acciones de T.S.A., que cotiza en Bolsa, obteniendo un importe de 2.000.000 de pesetas una vez descontados los gastos inherentes a la venta. Dichas acciones fueron adquiridas el 25-05-2000, por un importe de 2.800.000 pesetas, incluidos los gastos accesorios a dicha adquisición. El 16-08-2000 procede a adquirir 1.000 acciones homogéneas de T.S.A., por 2.800.000 pesetas incluidos los gastos accesorios a la compra.

Solución:

Transmisión de participaciones del fondo de inversión mobiliaria "X":

- Valor de transmisión	2.800.000
- Valor de adquisición	2.650.000
- Ganancia patrimonial	150.000

Solución (continuación):

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial.

Al proceder la ganancia patrimonial de la transmisión de participaciones de un fondo de inversión mobiliario, debe declararse en el epígrafe G_1 de la página 8 de la declaración ordinaria en las casillas correspondientes a ganancias con período de generación igual o inferior a un año.

Transmisión de piso:

- Valor de transmisión (22.000.000 - 150.000) **(1)**	21.850.000
- Valor de adquisición actualizado **(2)**	16.921.200
- Ganancia patrimonial (21.850.000 - 16.921.200)	4.928.800
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996	3
- Ganancia patrimonial reducida (88,89% x 4.928.800)	4.381.210

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial.

Al tener la ganancia patrimonial un período de generación superior a un año, debe declararse en el epígrafe G_2 de la página 9 de la declaración ordinaria en las casillas correspondientes a ganancias patrimoniales con período de generación superior a un año.

Venta de acciones con recompra de valores homogéneos.

- Valor de transmisión	2.000.000
- Valor de adquisición	2.800.000
- Pérdida patrimonial	800.000

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial.

Al tener la pérdida patrimonial un período de generación inferior a un año, deberá declararse en el apartado **G_2** de la página 8 de la declaración ordinaria. Ahora bien, al haberse producido una recompra de acciones homogéneas dentro del plazo fijado por la Ley (dos meses), no podrá efectuarse la integración de esta pérdida en la declaración del propio ejercicio, sino en la del ejercicio en que se proceda a la transmisión total o parcial de las acciones adquiridas.

Notas:

(1) Del valor de transmisión se ha deducido la cantidad abonada en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

(2) El valor de adquisición actualizado se determina de la siguiente forma:

Importe real de la adquisición: 15.000.000 x 1,059	+	15.885.000
Gastos y tributos: 1.191.300 x 1,119	+	1.333.065
Amortización año 1995: (1,5% s/15.000.000 x 0,6) x 1,119	-	151.065
Amortización año 1996: (1,5% s/15.000.000 x 0,6) x 1,080	-	145.800
Total valor de adquisición actualizado		16.921.200

Las amortizaciones correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996 se han calculado sobre el valor del piso a efecto del Impuesto sobre el Patrimonio, excluido el valor correspondiente al suelo. Dicho valor, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, representa el 40 por 100 del total. Asimismo, se ha utilizado el porcentaje del 1,5 por 100 para calcular dichas amortizaciones al ser éste el que correspondía de acuerdo con lo dispuesto en el anterior Reglamento del Impuesto.

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Páginas 8 y 9 del modelo D-100)

G1 Ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta

Si el número de Sociedades o Fondos de Inversión previsto en este apartado resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en Sociedades y Fondos de Inversión

Sociedades o Fondos de Inversión y titulares	Sociedad / Fondo 1	Sociedad / Fondo 2	Sociedad / Fondo 3		Totales
Contribuyente titular de las acciones o participaciones ...	Declarante				
N.I.F. de la Sociedad o Fondo de Inversión	G83000000				
Resultados (ganancias y pérdidas) obtenidos					
Con período de generación igual o inferior a un año (*)					
Resultados { Positivos: Ganancias patrimoniales netas	(a) 150.000	(a)	(a)	800	150.000
Resultados { Negativos: Pérdidas patrimoniales netas	(b)	(b)	(b)	801	
Con período de generación superior a un año (*)					
Resultados { Positivos: Ganancias patrimoniales netas	(c)	(c)	(c)	802	
Resultados { Negativos: Pérdidas patrimoniales netas	(d)	(d)	(d)	803	

• Premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias

Premios en metálico obtenidos por el/los declarante/s. Importe total 804

	Valoración	Ingresos a cuenta	Ingr. a cuenta repercutidos		Importe computable (a + b - c)
Premios en especie obtenidos por el/los declarante/s .	(a)	(b)	(c)	805	

G2 Ganancias y pérdidas patrimoniales no sometidas a retención o ingreso a cuenta

Si el número de ganancias o pérdidas patrimoniales previsto en este apartado resulta insuficiente, indique el número de hojas adicionales que se adjuntan ..... ☐

• Ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2000 con periodo de generación igual o inferior a un año (*)

Descripción, titularidad y naturaleza	Elemento patrimonial 1	Elemento patrimonial 2	Elemento patrimonial 3		Totales
Contribuyente titular del elemento patrimonial	Declarante				
Descripción del elemento patrimonial	Venta 1.000 acciones T.S.A.				
En caso de elementos afectos a actividades económicas, consigne una "X"					
Fechas y valores de adquisición y transmisión					
Fecha de adquisición	25-05-2000				
Fecha de transmisión	16-07-2000				
Valor de transmisión	(a) 2.000.000	(a)	(a)		
Valor de adquisición (actualizado en caso de inmuebles) ...	(b) 2.800.000	(b)	(b)		
Si la diferencia ((a) - (b)) es negativa:					
Pérdida patrimonial obtenida ([(a) - (b)] negativa)	(c) 800.000	(c)	(c)		
Pérdida patrimonial imputable a 2000	(d) ---	(d)	(d)	806	
Si la diferencia ((a) - (b)) es positiva:					
Ganancia patrimonial obtenida ([(a) - (b)] positiva)	(e)	(e)	(e)		
Elementos no afectos a actividades económicas					
Ganancia exenta por reinversión (sólo vivienda habitual) ..	(f)	(f)	(f)		
Ganancia patrimonial no exenta ((e) - (f))	(g)	(g)	(g)		
Ganancia patrimonial no exenta imputable a 2000	(h)	(h)	(h)	807	
Elementos afectos a actividades económicas					
Reducción (lic. municipal autotaxis en estimación objetiva) ...	(i)	(i)	(i)		
Ganancia patrimonial reducida ((e) - (i))	(j)	(j)	(j)		
Ganancia patrimonial diferida por reinversión	(k)	(k)	(k)		
Ganancia patrimonial no diferida imputable a 2000	(l)	(l)	(l)	808	

CUMPLIMENTACIÓN EN EL IMPRESO DE DECLARACIÓN
(Páginas 8 y 9 del modelo D-100)

● Ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2000 con período de generación superior a un año (*)

Descripción, titularidad y naturaleza	Elemento patrimonial 1	Elemento patrimonial 2	Elemento patrimonial 3	
Contribuyente titular del elemento patrimonial	Declarante			
Descripción del elemento patrimonial	Venta piso C/Toledo, 10			
En caso de elementos afectos a actividades económicas, consigne una "X"				
Fechas y valores de adquisición y transmisión				
Fecha de adquisición	20-12-1994			
Fecha de transmisión	01-07-2000			
Valor de transmisión	(a) 21.850.000	(a)	(a)	
Valor de adquisición (actualizado en caso de inmuebles)	(b) 16.921.200	(b)	(b)	
Si la diferencia ([a] - [b]) es negativa:				
Pérdida patrimonial obtenida ([(a) - (b)] negativa)	(c)	(c)	(c)	Totales
Pérdida patrimonial imputable a 2000	(d)	(d)	(d)	901
Si la diferencia ([a] - [b]) es positiva:				
Ganancia patrimonial obtenida ([(a) - (b)] positiva)	(e) 4.928.800	(e)	(e)	
Elementos no afectos a actividades económicas				
Nº de años de permanencia hasta el 31-12-1996	(f) 3	(f)	(f)	
Ganancia patrimonial reducida	(g) 4.381.210	(g)	(g)	
Ganancia exenta por reinversión (sólo vivienda habitual)	(h) ---	(h)	(h)	
Ganancia patrimonial no exenta ((g) - (h))	(i) ---	(i)	(i)	Totales
Ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2000	(j) 4.381.210	(j)	(j)	902 4.381.210
Elementos afectos a actividades económicas				
Reducción (lic. autotaxis y explot. agrarias en estim. objetiva)	(k)	(k)	(k)	
Ganancia patrimonial reducida ((e) - (k))	(l)	(l)	(l)	
Ganancia patrimonial diferida por reinversión	(m)	(m)	(m)	Totales
Ganancia patrimonial no diferida imputable a 2000	(n)	(n)	(n)	903

● Imputación a 2000 de ganancias y pérdidas patrimoniales de ejercicios anteriores con período de generación superior a un año (*)

Imputación de ganancias patrimoniales	Ganancia patrimonial 1	Ganancia patrimonial 2	Ganancia patrimonial 3	
Contribuyente a quien corresponde la imputación				
Importe total de la ganancia patrimonial	(a)	(a)	(a)	Totales
Importe de la ganancia patrimonial imputable a 2000	(b)	(b)	(b)	904
Imputación de pérdidas patrimoniales	**Pérdida patrimonial 1**	**Pérdida patrimonial 2**	**Pérdida patrimonial 3**	
Contribuyente a quien corresponde la imputación				
Importe total de la pérdida patrimonial	(c)	(c)	(c)	Totales
Importe de la pérdida patrimonial imputable a 2000	(d)	(d)	(d)	905

● Exención por reinversión de la ganancia patrimonial producida en 2000 por la transmisión de la vivienda habitual

Ganancia patrimonial obtenida	Importe reinvertido en 2000	Importe cuya reinversión se compromete efectuar en los dos años siguientes	Ganancia patrimonial exenta por reinversión
906	907	908	909

Capítulo XI. Integración y compensación de rentas

Sumario

Introducción

Reglas de integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible

Reglas de integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible

Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

Caso práctico

Introducción

La renta obtenida por el contribuyente se ordena, según el origen o fuente de la misma, en tres categorías fiscales:

- *Rendimientos.*
- *Imputaciones de rentas.*
- *Ganancias y pérdidas patrimoniales.*

Sin embargo, a la hora de someter a gravamen la renta o base imponible obtenida por el contribuyente en el período impositivo, ésta es objeto de una nueva clasificación superpuesta a la anterior basada en el período de generación de dicha renta.

El criterio clasificatorio de la renta en función de su período de generación ha perdido parte de su importancia con la entrada en vigor de la actual Ley del I.R.P.F., al desplegar sus efectos única y exclusivamente en las ganancias y pérdidas patrimoniales, que se someten a gravamen de forma diferente en función de que su período de generación sea superior o no al año. Los restantes componentes de la renta del contribuyente (rendimientos e imputaciones de renta) se someten a tributación de forma indiferenciada, sea cual sea su período de generación, por lo que este criterio clasificatorio no trasciende la propia naturaleza de la renta obtenida.

No obstante, los rendimientos con un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, son objeto de una reducción especial de cuantía variable (del 30 al 75 por 100) para determinar el rendimiento neto reducido que efectivamente se somete a gravamen.

La renta o base imponible del contribuyente se clasifica, a efectos de gravamen, en los dos grupos siguientes:

- **Parte general**, que comprende la totalidad de los rendimientos e imputaciones de rentas, sea cual sea su período de generación, y las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un plazo igual o inferior a un año. **(1)**

  Este componente de la renta constituye la *parte general de la base imponible* y es objeto de gravamen, una vez practicadas sobre la misma las reducciones legalmente previstas a tal efecto, al tipo que resulte de la aplicación de la escala del impuesto.

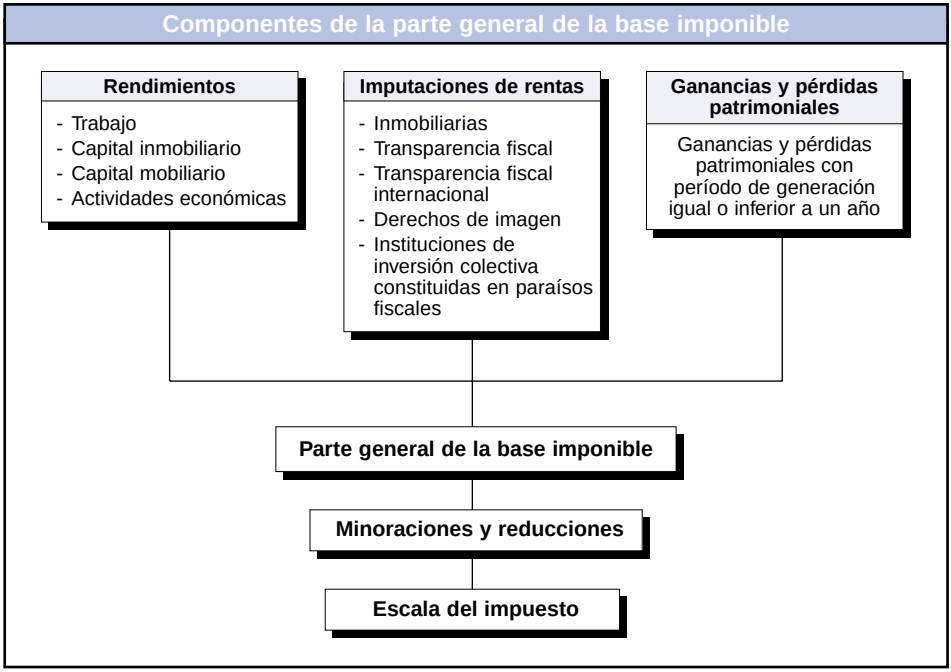
- **Parte especial**, que comprende los rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la deuda pública, adquiridos con anterioridad al 31-12-1996 y que con anterioridad a 01-01-1999 generaran incrementos de patrimonio, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación superior a un año. **(1)**

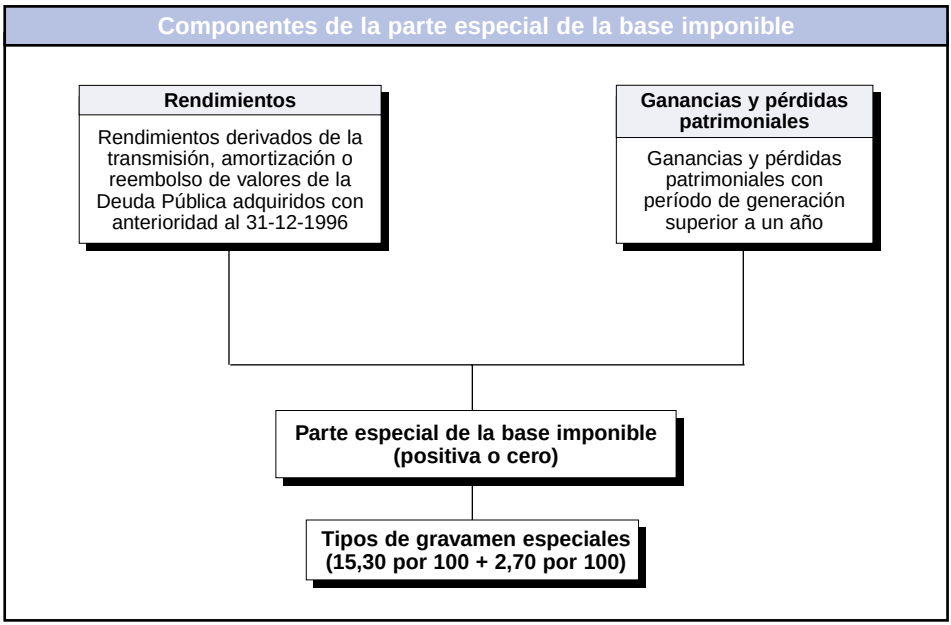
  Este componente de la renta integra la *parte especial de la base imponible* y es objeto de gravamen al tipo fijo del 18 por 100 (15,30 por 100 en la parte estatal y 2,70 por 100 en el gravamen autonómico o complementario). **(1)**

Los cuadros de la página siguiente recogen, de forma gráfica, los componentes de la parte general y especial de la base imponible.

---

(1) Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento, los plazos de generación que deben tomarse son los siguientes: igual o inferior a dos años para las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la parte general de la base imponible y superior a dos años para las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la parte especial de la base imponible. El tipo fijo aplicable a la base liquidable especial en estos supuesos es del 20 por 100 (17 por 100 en la parte estatal y 3 por 100 en el gravamen autonómico o complementario).


Componentes de la parte general de la base imponible
Rendimientos
- Trabajo
- Capital inmobiliario
- Capital mobiliario
- Actividades económicas
Imputaciones de rentas
- Inmobiliarias
- Transparencia fiscal
- Transparencia fiscal internacional
- Derechos de imagen
- Instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales
Ganancias y pérdidas patrimoniales
Ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación igual o inferior a un año
Parte general de la base imponible
Minoraciones y reducciones
Escala del impuesto


Componentes de la parte especial de la base imponible
Rendimientos
Rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la Deuda Pública adquiridos con anterioridad al 31-12-1996
Ganancias y pérdidas patrimoniales
Ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación superior a un año
Parte especial de la base imponible (positiva o cero)
Tipos de gravamen especiales (15,30 por 100 + 2,70 por 100)

Reglas de integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible

La integración y compensación de las rentas que componen la parte general de la base imponible se realiza en dos fases: la primera tiene por objeto determinar la renta obtenida en el propio ejercicio y la segunda compensar las partidas negativas obtenidas en el propio ejercicio o en ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación:

1ª Determinación de la renta obtenida en el ejercicio.

a) ***Los rendimientos netos reducidos*** (del trabajo, del capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas), cuyos resultados pueden ser positivos o negativos, se integran y compensan entre sí sin limitación alguna y, posteriormente, con el saldo de las imputaciones de rentas, cuyo resultado siempre debe ser positivo. En cualquier caso, el saldo resultante, positivo o negativo, se integrará en la parte general de la base imponible, sin perjuicio de las compensaciones que se comentan más adelante.

b) ***Las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en plazo igual o inferior a un año*** se integran y compensan entre sí, originando como resultado un saldo positivo (importe de las ganancias superior al de las pérdidas) o negativo (importe de las pérdidas superior al de las ganancias). El saldo negativo resultante no puede integrarse en la parte general de la base imponible, sin perjuicio de su posible compensación.

2ª Compensación de partidas negativas obtenidas en el propio ejercicio o en ejercicios anteriores pendientes de compensación.

- **Partidas negativas obtenidas en el propio ejercicio:**

  a) ***Saldo negativo de rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio.***

  Este saldo negativo debe compensarse con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas, en su caso, en el propio ejercicio y generadas en plazo igual o inferior a un año. Si tras dicha compensación aún restase saldo negativo, éste se integrará con tal signo en la parte general de la base imponible.

  b) ***Saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio.***

  Este saldo negativo únicamente debe compensarse con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas obtenidas en el ejercicio, con el límite máximo del 10 por 100 de dicho saldo positivo. El resto no compensado se compensará en los cuatro años siguientes en este orden:

  - En primer lugar, con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de este mismo grupo que, en su caso, se obtengan.
  - En segundo y último lugar, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite del 10 por 100 del saldo, en su caso, obtenido.

- **Partidas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación:**

  a) ***Rendimientos irregulares negativos de los ejercicios 1995 a 1998.***

  Estos rendimientos negativos deben compensarse, de forma obligatoria y en la cuantía máxima posible, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas obtenido en el propio ejercicio, hasta el límite máximo de dicho saldo.

  b) ***Saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 1999 con período de generación igual o inferior a dos años.***

  Este saldo se compensará, en primer lugar, con el saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en plazo igual o inferior a un año obtenidas en el propio ejercicio, has-

ta la cuantía máxima del importe de dicho saldo. El resto del saldo negativo no compensado deberá compensarse con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite máximo del 10 por 100 de dicho saldo positivo.

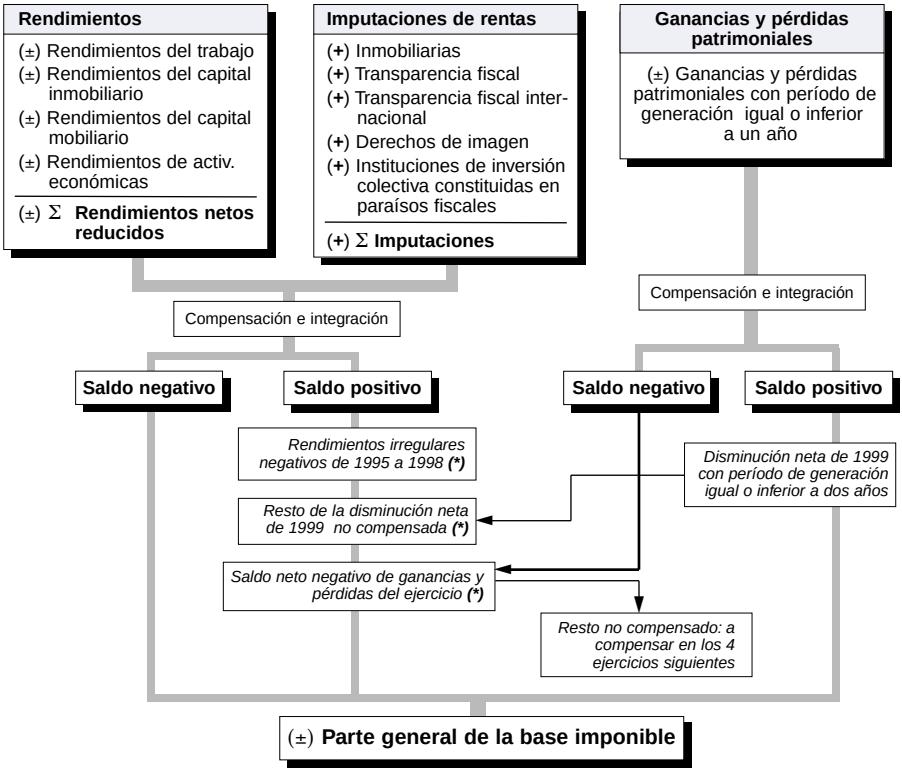
c) Rendimientos irregulares negativos de 1995 a 1998 y saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales del propio ejercicio y del ejercicio 1999.

Cuando concurran dichas partidas negativas, el contribuyente podrá optar por aplicar el orden de compensación que desee, con sujeción a los siguientes principios:

- El conjunto de las compensaciones que se efectúen no podrá superar el importe del saldo neto positivo de rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio.
- La compensación del saldo negativo de pérdidas patrimoniales de 1999 y 2000 tiene como límite máximo el 10 por 100 del saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio antes de efectuar, en su caso, la compensación de los rendimientos irregulares negativos.

Las operaciones comentadas se recogen, de forma gráfica, en el siguiente cuadro.

Integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible



(*) El importe máximo conjunto de dichas compensaciones no puede superar la cuantía del saldo positivo que sirve de base para la compensación. El límite máximo conjunto de compensación de las disminuciones netas de 1999 y del ejercicio es el 10 por 100 del importe del saldo positivo.

■ ***Importante**: El período de generación de las ganancias y pérdidas patrimoniales igual o inferior a un año debe ser igual o inferior a dos años para los períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar en la declaración correspondiente a este último la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.*

Reglas de integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible

La integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible se realiza, de forma similar a la comentada en el epígrafe anterior, en dos fases: la primera tiene por objeto determinar la renta neta obtenida en el propio ejercicio y la segunda, compensar con el saldo positivo, en su caso, obtenido las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación.

1ª Determinación de la renta neta obtenida en el ejercicio.

Los rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso de valores de la deuda pública, adquiridos con anterioridad al 31-12-1996 y que con anterioridad a 01-01-1999 generaran incrementos de patrimonio, y las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un plazo superior a un año **(1)** se integran y compensan exclusivamente entre sí.

El saldo positivo resultante de dicha compensación se integra en la parte especial de la base imponible, sin perjuicio del régimen de compensaciones que más adelante se comenta.

El saldo negativo no puede integrarse en la parte especial de la base imponible del ejercicio sino que sólo se podrá compensar con el de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, correspondientes a este mismo concepto, se pongan de manifiesto en los 4 años siguientes. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo antes citado mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

2ª Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores.

a) Disminuciones netas de los ejercicios 1995 a 1998.

Las disminuciones de patrimonio netas procedentes de los ejercicios 1995, 1996, 1997 y 1998 pendientes de compensación a 1 de enero de 2000 se compensarán únicamente con el saldo positivo a que se refiere la fase 1ª anterior, hasta el límite máximo del importe de dicho saldo positivo.

b) Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 1999 con período de generación superior a dos años.

El saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 1999 con período de generación superior a dos años deberá compensarse con el saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes al ejercicio 2000 y generadas en un plazo superior a un año. **(1)**

---

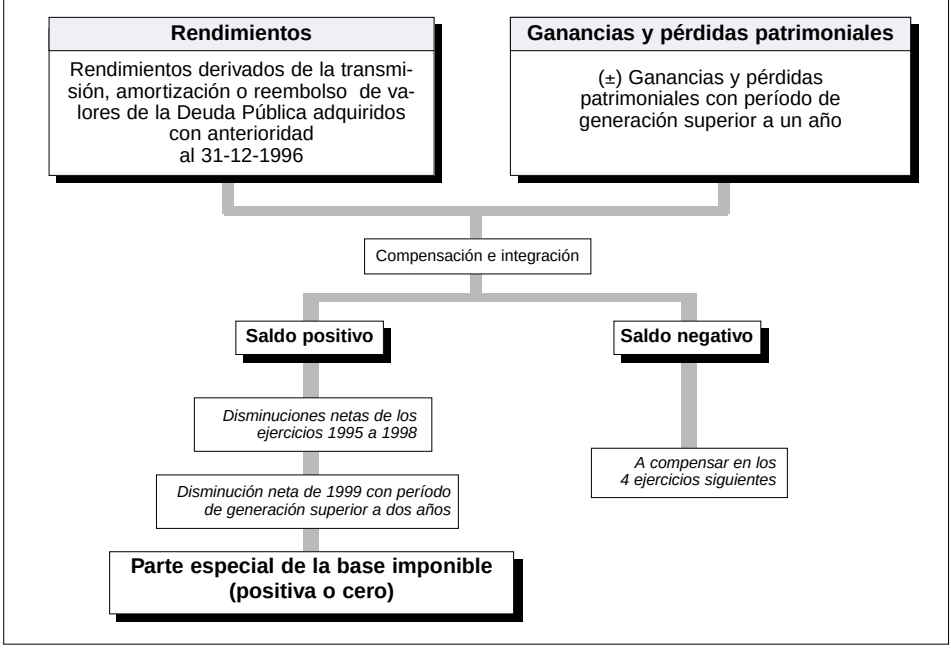
(1) El período de referencia debe ser igual o superior a dos años para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de julio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar en la declaración correspondiente a este último la normativa vigente a la fecha de fallecimiento.

Ambas compensaciones tienen como límite conjunto el importe del saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes a 2000 con período de generación superior a un año, en los términos anteriormente comentados**.**

En ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

■ ***Importante:*** *A efectos de la compensación e integración de rentas, la parte general y la especial de la base imponible representan compartimentos estancos, por lo que no puede existir integración y compensación entre las rentas que integran cada una de dichas partes.*

Integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible



Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables con arreglo a las normas anteriormente comentadas, las partidas negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar, incluso aunque deriven de períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Por su parte, las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables exclusivamente en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas de individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Caso práctico

Don A.P.G. ha obtenido en el año 2000 las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo	10.000.000
- Rendimiento neto reducido de actividad económica	- 800.000
- Ganancia patrimonial inferior a un año	750.000
- Pérdida patrimonial inferior a un año	1.600.000
- Ganancia patrimonial superior a un año	800.000
- Pérdida patrimonial superior a un año	300.000

Asimismo el contribuyente tiene pendiente de compensación las siguientes partidas procedentes del ejercicio 1999:

- Disminución patrimonial neta superior a dos años	350.000
- Disminución patrimonial neta inferior a dos años	100.000

Efectuar la integración y compensación de dichas rentas.

Solución:

1. Integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible:

a) Rendimientos e imputaciones de rentas:

Trabajo	10.000.000
Actividad económica	- 800.000
Saldo neto	9.200.000

b) Ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación inferior a un año:

Ganancias	750.000
Pérdidas	1.600.000
Saldo neto	- 850.000

c) Límite de compensación del saldo negativo de pérdidas y ganancias patrimoniales del ejercicio 2000 y de la pendiente de compensación de 1999:

Límite (10% s/9.200.000) = 920.000

Compensación disminución neta 1999	100.000	
Compensación disminución neta 2000	820.000	**(1)**
Total compensaciones	920.000	

Parte general de la base imponible (9.200.000 - 920.000) **8.280.000**

2. Integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible:

Ganancia patrimonial superior a un año	800.000
Pérdida patrimonial superior a un año	300.000
Saldo neto positivo	500.000
Compensación disminución neta 1999	350.000

Parte especial de la base imponible (saldo neto positivo) **150.000**

Nota:

(1) El saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales con periodo de generación inferior a un año generado en el ejercicio 2000 no compensado por exceder del límite máximo del 10 por 100 (850.000 - 820.000 = 30.000) deberá compensarse en los cuatro ejercicios siguientes. Dicha compensación se efectuará, en primer lugar, con el saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales con período de generación igual o inferior a un año y, en segundo y último lugar, con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo.

Capítulo XII. Mínimo personal y familiar y determinación de la renta disponible

Sumario

Determinación de la renta disponible

Mínimo personal: cuantías y condiciones de aplicación

Mínimo familiar por descendientes

Cuestiones generales.
Requisitos de los descendientes.
Cuantías aplicables con carácter general.
Incrementos sobre las cuantías anteriores.

Mínimo familiar por ascendientes

Cuestiones generales.
Requisitos de los ascendientes.
Cuantía aplicable con carácter general.
Incremento por ascendientes discapacitados (cualquiera que sea su edad).

Determinación de la renta disponible

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, es decir, la renta que puede utilizar el contribuyente tras atender sus necesidades y las de las personas que de él dependen. La materialización de este principio, que constituye uno de los aspectos más importantes de la reforma del Impuesto, se concreta en el mínimo personal y familiar.

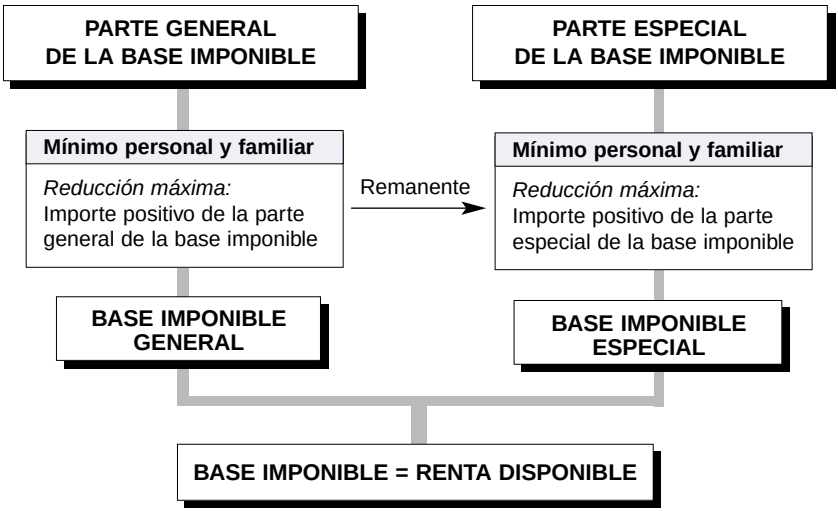
El mínimo personal cuantifica las necesidades vitales del propio contribuyente atendiendo a las siguientes variables: situación personal del contribuyente, dentro de la cual se valoran especialmente su edad y el grado de minusvalía que, en su caso, padezca, situación familiar del contribuyente y la opción de tributación elegida.

El mínimo familiar atiende a las necesidades vitales de las personas que dependen del contribuyente y su cuantificación se realiza en función de la edad, nivel de ingresos y grado de minusvalía que puedan padecer dichas personas, con la importante salvedad de que no procederá la aplicación del mínimo familiar cuando las personas que generen el derecho al mismo, presenten su propia declaración o solicitud de devolución.

El importe del mínimo personal y familiar se aplicará, en primer lugar, a reducir la parte general de la base imponible, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tal reducción y el remanente, si lo hubiere, se aplicará a reducir la parte especial de la base imponible, que tampoco podrá resultar negativa como consecuencia de esta operación.

El esquema siguiente recoge, de forma gráfica, la aplicación del mínimo personal y familiar y la determinación de la renta disponible del contribuyente.

Aplicación del mínimo personal y familiar



Mínimo personal: cuantías y condiciones de aplicación

En declaraciones individuales:

El contribuyente aplicará la cantidad que corresponda de las siguientes:

- Con carácter general..... 550.000 pta.
- Contribuyente de edad superior a 65 años..... 650.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 ..... 850.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 65 por 100 ..... 1.150.000 pta.

En declaraciones conjuntas de unidades familiares:

■ **En caso de matrimonio.**

Cada cónyuge aplicará la cantidad que corresponda de las que a continuación se señalan, según su situación personal, con el mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas.

- Con carácter general ..... 550.000 pta.
- Contribuyente de edad superior a 65 años ..... 650.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100..... 850.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 65 por 100 ..... 1.150.000 pta.

■ **En defecto de matrimonio, así como en los supuestos de separación legal.**
(Unidades familiares integradas por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno o con otra).

a) Si el padre y la madre no conviven juntos:

En la declaración conjunta del padre o la madre que forme unidad familiar con todos los hijos, se aplicará la cantidad que corresponda al padre o la madre, en función de su situación personal, de las que a continuación se señalan:

- Con carácter general ..... 900.000 pta.
- Contribuyente de edad superior a 65 años ..... 1.000.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 ..... 1.200.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 65 por 100 .... 1.500.000 pta.

b) Si el padre y la madre conviven juntos:

En la declaración conjunta del padre o la madre que forme unidad familiar con todos los hijos, se aplicará la cantidad que corresponda al padre o la madre, en función de su situación personal, de las que a continuación se señalan:

- Con carácter general ..... 550.000 pta.
- Contribuyente de edad superior a 65 años ..... 650.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 ..... 850.000 pta.
- Contribuyente minusválido en grado igual o superior al 65 por 100 .... 1.150.000 pta.

Condiciones de aplicación del mínimo personal.

- **La determinación de las circunstancias personales y familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo personal, se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del Impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre de 2000).

- **En caso de fallecimiento del contribuyente** deberán tomarse en consideración las **circunstancias que concurran en la fecha de fallecimiento** y la cuantía del mínimo personal se aplicará en su integridad, sin necesidad de efectuar prorrateo alguno.
- **El grado de minusvalía**, en su caso, deberá poder acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

  No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100, los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.
- **En declaración individual**, el declarante aplicará el mínimo personal que corresponda a su situación personal, cualquiera que sea la duración del período impositivo.
- **En declaración conjunta de unidades familiares**, los hijos no dan derecho a la aplicación de un mínimo personal por cada uno de ellos en dicha declaración, sin perjuicio de que otorguen derecho al mínimo familiar, siempre que cumplan los requisitos exigidos al efecto.

■ ***Recuerde:*** *En el supuesto de fallecimiento del contribuyente, la cuantía del mínimo personal se aplicará en su integridad sin necesidad de efectuar prorrateo alguno en función del número de días que integre el período impositivo.*

Ejemplo 1:

Declaración conjunta de un matrimonio en el que el esposo tiene 66 años de edad y la esposa 62 años, sin que ninguno de ellos sea discapacitado.

Determinar el importe del mínimo personal aplicable en dicha declaración.

Solución:

En la declaración conjunta se aplicará la suma de los mínimos personales que correspondan a cada uno de los cónyuges, es decir:

- Mínimo personal del esposo (mayor de 65 años)	650.000
- Mínimo personal de la esposa (el general)	550.000
Importe total del mínimo personal.....	1.200.000

Ejemplo 2:

Declaración conjunta de una contribuyente divorciada, de 45 años de edad y que no padece ningún tipo de discapacidad, y los tres hijos menores que conviven con ella.

Determinar el importe del mínimo personal aplicable.

Solución:

Al tratarse de una declaración conjunta de una unidad familiar monoparental (un único progenitor), en la que los hijos menores conviven exclusivamente con la madre, el mínimo personal correspondiente a ésta es de 900.000 pesetas.

Mínimo familiar por descendientes

Cuestiones generales

- A efectos de la aplicación del mínimo familiar, **son descendientes los hijos, nietos, bisnietos... etc., que descienden del contribuyente** y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta **por consanguinidad o por adopción**, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (sobrinos) o por afinidad (hijastros).

  No obstante, a efectos del mínimo familiar por descendientes se asimilan a éstos las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

- **La determinación de las circunstancias familiares** que deban tenerse en cuenta para la aplicación de este mínimo, se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

  ■ ***Importante:*** *En el supuesto de fallecimiento de algún descendiente con anterioridad al devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), no resultará aplicable el mínimo familiar por dicho descendiente.*

- **Cuando varios contribuyentes** (por ejemplo, ambos padres) **tengan derecho** a la aplicación del mínimo familiar por un mismo descendiente (con el mismo grado de parentesco), **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo familiar, su importe corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas superiores a 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado. Así pues, si conviven el abuelo, el padre y el hijo, el mínimo familiar por ascendiente corresponderá aplicarlo al padre, salvo que este último obtenga rentas inferiores a 1.000.000 de pesetas anuales, incluidas las exentas, en cuyo caso corresponderá al hijo.

- **El grado de minusvalía** del descendiente, en su caso, deberá poder acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

  No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100, los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

  ■ ***Importante:*** *Desde el 1 de enero de 2000, las disposiciones específicas previstas en favor de las personas discapacitadas con grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, resultan de aplicación a los minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcancen dicho grado.*

Requisitos de los descendientes

Únicamente podrá aplicarse el mínimo familiar por los descendientes y asimilados del contribuyente que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- **Que el descendiente sea menor de 25 años** a la fecha de devengo del Impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2000), salvo que se trate de **descendientes discapacitados**

con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, en cuyo caso podrá aplicarse el mínimo familiar por descendientes, cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.

- **Que el descendiente sea soltero**, es decir, no casado, incluyéndose a estos efectos los descendientes viudos y divorciados.
- **Que el descendiente conviva** con el contribuyente.
- Que el descendiente **no haya obtenido** en el ejercicio 2000 **rentas superiores a 1.000.000 de pesetas** anuales, incluidas las exentas del impuesto.
- **Que el descendiente no presente independientemente declaración del I.R.P.F. ni haya solicitado devolución de dicho impuesto mediante la presentación individual del modelo 104.** Así, por ejemplo, en la declaración individual de un contribuyente no casado o separado legalmente no darán derecho al mínimo familiar los hijos menores que figuren en una declaración conjunta formando unidad familiar con el otro progenitor, ya que, en este supuesto, dichos hijos estarían presentando declaración del I.R.P.F. (conjunta, en este caso) independientemente de la del contribuyente.

Cuantías aplicables con carácter general

- Por el primer y segundo descendiente: **200.000 pesetas** cada uno.
- Por el tercero y siguientes: **300.000 pesetas** cada uno.

Incrementos sobre las cuantías anteriores

a) Por descendientes menores de 16 años a la fecha de devengo del impuesto:

- Descendientes menores de 3 años: **50.000 pesetas** cada uno.
- Descendientes con edades comprendidas entre los 3 y los 15 años (ambas inclusive), en concepto de material escolar: **25.000 pesetas** cada uno.

b) Por descendientes discapacitados (cualquiera que sea su edad):

- Descendientes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100: **300.000 pesetas** cada uno.
- Descendientes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100: **600.000 pesetas** cada uno. **(1)**

■ ***Importante:*** *A efectos de la aplicación del mínimo familiar por descendientes, el número de orden de los descendientes, incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil, se asignará en función de la edad de los que den derecho a la aplicación de este mínimo, comenzando por el de mayor edad.*

(1) Desde el 1 de enero de 2000, las disposiciones específicas previstas en favor de las personas discapacitadas con grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, resultan de aplicación a los minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcancen dicho grado.

Mínimo familiar por ascendientes

Cuestiones generales

- A efectos de la aplicación del mínimo familiar, **son ascendientes los padres, abuelos, bisabuelos,... etc.**, de quienes descienda el contribuyente y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta **por consanguinidad o por adopción**, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (tíos o tíos abuelos) o por afinidad (suegros).
- **La determinación de las circunstancias familiares** que deban tenerse en cuenta para la aplicación de este mínimo, se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

  ■ ***Importante:*** *En el supuesto de fallecimiento de algún ascendiente con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), no resultará aplicable el mínimo familiar correspondiente a dicho ascendiente.*

- **Cuando varios contribuyentes** (por ejemplo, dos hermanos) **tengan derecho** a la aplicación del mínimo familiar por un mismo ascendiente, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

  No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente que da derecho a la aplicación del mínimo familiar (por ejemplo hijo y nieto), su importe corresponderá íntegramente a los contribuyentes de grado más cercano (hijo), salvo que éstos no tengan rentas superiores a 1.000.000 de pesetas en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado (nieto).
- **El grado de minusvalía del ascendiente**, en su caso, deberá poder acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

  No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100, los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

Requisitos de los ascendientes

Únicamente podrá aplicarse el mínimo familiar por los ascendientes del contribuyente que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- **Que el ascendiente tenga más de 65 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), salvo que se trate de ascendientes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, en cuyo caso podrá aplicarse el mínimo familiar por ascendientes cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.
- **Que el ascendiente dependa y conviva** con el contribuyente, al menos la mitad del período impositivo (normalmente, el año natural). Así, el padre o la madre que convive la mitad del año con un hijo y la otra mitad con otro hijo, da derecho a la aplicación del mínimo familiar por ascendientes, si bien el importe de dicho mínimo deberá prorratearse entre ambos hermanos.
- **Que el ascendiente no obtenga rentas anuale**s, incluidas las exentas, **superiores al salario mínimo interprofesional** (989.520 pesetas en el año 2000).

- **Que el ascendiente no esté obligado a su vez a presentar declaración del I.R.P.F.** por razón de la cuantía o de la naturaleza de las rentas obtenidas.
- **Que el ascendiente no presente su propia declaración del I.R.P.F. ni haya solicitado devolución** de dicho impuesto mediante la presentación del modelo 104.

Cuantía aplicable con carácter general

- Por cada ascendiente: **100.000 pesetas**.

Incremento por ascendientes discapacitados (cualquiera que sea su edad)

- Ascendientes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100: **300.000 pesetas cada uno**.
- Ascendientes discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100: **600.000 pesetas cada uno**.

■ ***Importante**: Para generar derecho a estas cuantías incrementadas, el límite de rentas obtenidas por el ascendiente discapacitado se establece en **1.000.000 de pesetas** anuales, incluyendo, asimismo, las rentas exentas del impuesto.*

Ejemplo 1:

El matrimonio compuesto por don A.T.C. y doña M.P.S., de 55 y 53 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 27 años, tiene acreditado un grado de minusvalía del 65%; el segundo tiene 23 años y el tercero 14 años.

Además, durante todo el año convive con la familia el padre del marido cuya edad a la fecha de devengo del impuesto es de 75 años.

Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, incluidas las exentas, superiores a 1.000.000 de pesetas anuales. Los dos hijos mayores no han presentado declaración del I.R.P.F. ni han solicitado devolución por dicho impuesto. El hijo menor no ha presentado solicitud de devolución por el I.R.P.F..

El padre del marido percibe una pensión de 825.000 pta. anuales y no ha presentado declaración ni solicitud de devolución por el I.R.P.F..

Determinar el importe del mínimo personal y familiar correspondiente a ambos cónyuges en el supuesto de tributación individual de ambos cónyuges y de tributación conjunta de todos los miembros de la unidad familiar.

Solución:

1) Tributación individual del marido:

a) Mínimo personal:	550.000 pta.
b) Mínimo familiar:	
- *Por ascendientes* (100% s/100.000)	100.000 pta.
- *Por descendientes*:	
* Hijo 1º (27 años) (50% s/200.000)	100.000 pta.
* Hijo 2º (23 años) (50% s/200.000)	100.000 pta.
* Hijo 3º (14 años) 50% s/(300.000 + 25.000) < 16 años	162.500 pta.
- *Incremento por descendiente discapacitado* (Hijo 27 años) (50% s/600.000)	300.000 pta.
Total mínimo personal y familiar	**1.312.500 pta.**

Solución (continuación):

2) Tributación individual de la mujer:

a) Mínimo personal: ..... 550.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes:*
  - * Hijo 1º (27 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 2º (23 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 3º (14 años) 50% s/(300.000 + 25.000) < 16 años ..... 162.500 pta.
- *Incremento por descendiente discapacitado* ..... 300.000 pta.
  (Hijo 27 años) (50% s/600.000)

Total mínimo personal y familiar .....**1.212.500 pta.**

3) Tributación conjunta de la unidad familiar:

a) Mínimo personal: .....1.100.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por ascendientes*: ..... 100.000 pta.
- *Por descendientes*:
  - * Hijo 1º (27 años) ..... 200.000 pta.
  - * Hijo 2º (23 años) ..... 200.000 pta.
  - * Hijo 3º (14 años) (300.000 + 25.000) < 16 años ..... 325.000 pta.
- *Por descendientes discapacitados (hijo 27 años)* ..... 600.000 pta.

Total mínimo personal y familiar .....**2.525.000 pta.**

Notas: El mínimo familiar por ascendientes únicamente puede aplicarlo en su totalidad el marido, al generar el derecho a dicho mínimo su padre.

A efectos del mínimo familiar por descendientes, se computan los tres hijos del matrimonio: los dos hijos menores de 25 años y el hijo de 27 años, respecto del cual no opera el límite máximo de edad por el hecho de tener acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

En tributación individual, cada uno de los cónyuges tiene derecho a aplicar el mínimo familiar por descendientes, incluido el importe incrementado correspondiente al descendiente discapacitado, por mitad en su respectiva declaración. En tributación conjunta de la unidad familiar, el mínimo familiar por ascendientes y por descendientes, incluido el importe incrementado correspondiente al descendiente discapacitado, se aplica en su totalidad en la declaración única.

Ejemplo 2:

Don A.S.T. y doña R.T.V., de 43 y 40 años de edad respectivamente, conviven sin existencia de vínculo matrimonial y tienen en común dos hijos que conviven con ellos. El mayor tiene 19 años y no ha obtenido rentas en el ejercicio 2000. El menor tiene dos años y tampoco ha obtenido rentas en este ejercicio.

La madre tiene acreditado un grado de minusvalía del 45%.

Determinar el mínimo personal y familiar correspondiente a los citados contribuyentes en el supuesto de tributación individual y tributación conjunta.

Solución:

1) Tributación individual del padre:

a) Mínimo personal: ..... 550.000 pta.

Solución (continuación):

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:
  - * Hijo 1º (19 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 2º (2 años) 50% s/(200.000 + 50.000) < 3 años ..... 125.000 pta.

Total mínimo personal y familiar ..... **775.000 pta.**

2) Tributación individual de la madre:

a) Mínimo personal: ..... 850.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:
  - * Hijo 1º (19 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 2º (2 años) 50% s/(200.000 + 50.000) < 3 años ..... 125.000 pta.

Total mínimo personal y familiar de la madre ..... **1.075.000 pta**.

3) Tributación conjunta del padre con el hijo menor de edad:

a) Mínimo personal: ..... 550.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:
  - * Hijo 1º (19 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 2º (2 años) 100% s/(200.000 + 50.000) < 3 años ..... 250.000 pta.

Total mínimo personal y familiar ..... **900.000 pta.**

4) Tributación conjunta de la madre con el hijo menor de edad:

a) Mínimo personal: ..... 850.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:
  - * Hijo 1º (19 años) (50% s/200.000) ..... 100.000 pta.
  - * Hijo 2º (2 años) 100% s/(200.000 + 50.000) < 3 años ..... 250.000 pta.

Total mínimo personal y familiar ..... **1.200.000 pta.**

Notas: Al no existir vínculo matrimonial entre los padres, la unidad familiar pueden formarla, a su elección, el padre o la madre con el hijo menor de edad, sin que sea posible, a efectos fiscales, que ambos progenitores con el citado hijo formen una única unidad familiar.

El mínimo personal aplicable en la tributación conjunta no es el incrementado de 900.000 pesetas, sino el general, por darse la circunstancia de convivencia del padre y la madre.

En la tributación conjunta del padre con el hijo menor de edad, la madre no tiene derecho al mínimo familiar correspondiente a dicho hijo, al presentar el hijo declaración (conjunta) con el otro progenitor, que es a quien corresponde la aplicación íntegra del mínimo familiar correspondiente al mismo. Esta misma consideración cabe efectuarla respecto de la tributación conjunta de la madre con el hijo menor de edad.

Ahora bien, el mínimo familiar correspondiente al hijo mayor de edad que, por dicha circunstancia, no forma parte de la unidad familiar, corresponde a ambos padres por partes iguales.

Ejemplo 3:

Contribuyente de 50 años, divorciado, que tiene asignada la guarda y custodia de sus tres hijos menores de edad, de 16, 12 y 2 años. También convive en el domicilio familiar con otro hijo suyo, de 23 años, y con su madre, de 70 años, que ha percibido en el año 2000 una pensión de 1.973.000 pesetas.

Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, incluidas las exentas, superiores a 1.000.000 de pesetas anuales. El hijo mayor de 18 años no ha presentado declaración de renta ni solicitud de devolución por el I.R.P.F.. Los hijos menores de 18 años tampoco han presentado solicitud de devolución por el I.R.P.F.

Determinar el mínimo personal y familiar correspondiente al contribuyente tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Solución:

1) Tributación individual:

a) Mínimo personal: ..... 550.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:

  * Hijo 1º (23 años) ..... 200.000 pta.
  * Hijo 2º (16 años) ..... 200.000 pta.
  * Hijo 3º (12 años) (300.000 + 25.000) < 16 años ..... 325.000 pta.
  * Hijo 4º (2 años) (300.000 + 50.000) < 3 años ..... 350.000 pta.

Total mínimo personal y familiar ..... **1.625.000 pta.**

2) Tributación conjunta de la unidad familiar:

a) Mínimo personal:..... 900.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:

  * Hijo 1º (23 años) ..... 200.000 pta.
  * Hijo 2º (16 años) ..... 200.000 pta.
  * Hijo 3º (12 años) (300.000 + 25.000) < 16 años..... 325.000 pta.
  * Hijo 4º (2 años) (300.000 + 50.000) < 3 años ..... 350.000 pta.

Total mínimo personal y familiar .....**1.975.000 pta.**

Nota: Al haber obtenido la madre del contribuyente en el ejercicio 2000 rentas anuales superiores a 989.520 pesetas (importe del salario mínimo interprofesional para dicho ejercicio), no resulta aplicable el mínimo familiar por ascendientes.

En tributación conjunta, el mínimo personal del contribuyente asciende a 900.000 pesetas, por tratarse de una unidad familiar monoparental integrada por el padre y todos los hijos que con él conviven y sobre los que tiene asignada la guardia y custodia.

Ejemplo 4:

Con los mismos datos del supuesto anterior (ejemplo 3), pero suponiendo que el hijo de 23 años ha presentado solicitud de devolución por el I.R.P.F..

Determinar el mínimo personal y familiar correspondiente al contribuyente tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Solución:

1) Tributación individual:

a) Mínimo personal: ..... 550.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:

  * Hijo 1º (16 años) ..... 200.000 pta.

  * Hijo 2º (12 años) (200.000 + 25.000) < 16 años..... 225.000 pta.

  " Hijo 3º (2 años) (300.000 + 50.000) < 3 años..... 350.000 pta.

Total mínimo personal y familiar .....**1.325.000 pta.**

2) Tributación conjunta de la unidad familiar:

a) Mínimo personal: ..... 900.000 pta.

b) Mínimo familiar:

- *Por descendientes*:

  * Hijo 1º (16 años) ..... 200.000 pta.

  * Hijo 2º (12 años) (200.000 + 25.000) < 16 años..... 225.000 pta.

  " Hijo 3º (2 años) (300.000 + 50.000) < 3 años..... 350.000 pta.

Total mínimo personal y familiar .....**1.675.000 pta.**

Nota: Al haber presentado el hijo de 23 años solicitud de devolución por el I.R.P.F. correspondiente al ejercicio 2000, no otorga derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes correspondiente a él ni en la declaración individual ni en la conjunta de su padre.

Ejemplo 5:

Doña M.A.M., viuda, de 82 años de edad y con un grado de minusvalía reconocido del 65 por 100 depende y convive, durante todo el año, con dos de sus hijas, solteras. Las únicas rentas obtenidas por la madre han consistido en 658.000 pesetas de una pensión de la Seguridad Social, sin que haya presentado declaración ni tampoco solicitud de devolución del I.R.P.F..

Determinar el mínimo familiar por ascendientes que pueden aplicar en sus respectivas declaraciones cada una de las hijas con las que la madre ha convivido y dependido durante 2000.

Solución:

Mínimo familiar por ascendientes:

- Cuantía aplicable con carácter general ..... 100.000 pta.
- Incremento por ascendiente discapacitado ..... 600.000 pta.

Total mínimo familiar por ascendiente ..... 700.000 pta.

Nota: El mínimo familiar por ascendientes se aplicará por partes iguales (350.000 pesetas) en la declaración individual de cada una de las hermanas, puesto que en ambas concurren los requisitos de dependencia y convivencia del ascendiente en el ejercicio 2000.

Capítulo XIII. Determinación de la capacidad económica del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Sumario

Introducción

Reducciones de la parte general de la base imponible

Aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social.

Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

Base liquidable general del ejercicio y base liquidable general sometida a gravamen

Base liquidable general del ejercicio.

Base liquidable general sometida a gravamen.

Base liquidable especial

Base liquidable del impuesto

Caso práctico

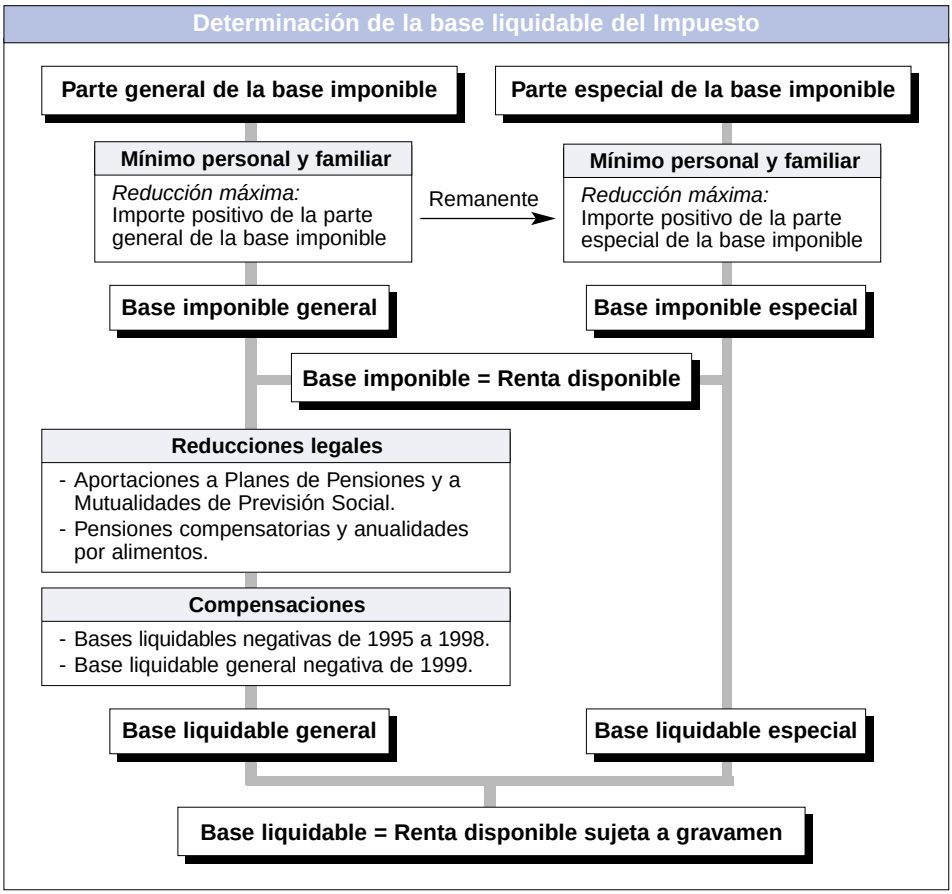
Introducción

Tal y como se ha comentado en los Capítulos XI y XII anteriores, la base imponible del I.R.P.F., que está constituida por la renta disponible del contribuyente como expresión de su capacidad económica, se divide a efectos de gravamen en dos partes: una general, sobre la que se aplica la escala del impuesto, y otra especial, que tributa a tipo fijo de gravamen.

Sin embargo, antes de proceder a someter efectivamente a gravamen la capacidad económica del contribuyente es preciso efectuar en la **parte general de la base imponible** las **reducciones** legalmente establecidas y las **compensaciones** de bases liquidables negativas de ejercicios anteriores para obtener finalmente la **base liquidable general** sobre la que debe aplicarse la tarifa del impuesto.

La **parte especial de la base imponible no es objeto de reducción** alguna por lo que, en caso de existir, la base liquidable especial siempre y en todo caso coincidirá con la parte especial de la base imponible.

Este proceso puede representarse gráficamente de la siguiente forma:



Reducciones de la parte general de la base imponible

La base liquidable general se obtiene practicando en la parte general de la base imponible, una vez minorada ésta en el importe de los mínimos personal y familiar que correspondan, determinadas reducciones. Dichas reducciones son las siguientes:

- Aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social, incluidas las efectuadas a favor de aquéllos de los que sea partícipe o mutualista el cónyuge del contribuyente, las realizadas a favor de personas con minusvalía igual o superior al 65 por 100, así como las efectuadas a la Mutualidad de Previsión Social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel.
- Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

Aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social

a) Régimen general

Dentro del régimen general de aportaciones a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social se incluyen las siguientes partidas:

- **Aportaciones realizadas en el ejercicio a los Planes de Pensiones** regulados en la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, de los que sean partícipes los contribuyentes, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de "rendimientos del trabajo en especie".
- **Aportaciones realizadas en el ejercicio a Mutualidades de Previsión Social.** En relación con estas cantidades deben tenerse en cuenta los siguientes supuestos y condiciones:

  1. *Profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social.*

     Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la citada Ley 8/1987, (jubilación o situación asimilable; invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez; y fallecimiento) siempre que dichas cantidades no hayan tenido la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. **(1)**

  2. *Profesionales y empresarios integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social.*

     Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por profesionales o empresarios integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias comentadas en el punto 1 anterior.

  3. *Trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores.*

     Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por trabajadores por cuenta ajena o so-

(1) Véase, dentro del Capítulo VI, el epígrafe dedicado al tratamiento de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social realizadas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, páginas 137 y 138.

cios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando los mencionados contratos de seguro instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, y con inclusión del desempleo para los socios trabajadores.

Asimismo, dan derecho a reducción las cantidades abonadas por trabajadores por cuenta ajena en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social, cuando previamente, durante al menos un año, estos mismos mutualistas hayan realizado aportaciones a estas mismas Mutualidades como trabajadores por cuenta propia, y colegiados en un Colegio Profesional cuyo colectivo no haya sido integrado en el régimen especial de la Seguridad Social de trabajadores autónomos. Es preciso, además, que exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la Mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las mismas contingencias previstas en la normativa reguladora de Planes de Pensiones (jubilación, invalidez y fallecimiento).

Requisitos adicionales exigibles a los contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión social.

Los contratos de seguro concertados con las Mutualidades de Previsión Social deben reunir, además de los señalados con anterioridad, los siguientes requisitos:

a) Las aportaciones anuales máximas a tales contratos, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrán rebasar las cantidades anuales máximas establecidas para los Planes de Pensiones en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los mismos supuestos previstos para los Planes de Pensiones por el artículo 8.8 de la citada Ley 8/1987.

Si se dispusiera, total o parcialmente, de tales derechos consolidados en supuestos distintos, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Dicha declaración-liquidación complementaria se presentará en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de los contratos de seguro concertados con «Mutualidades de Previsión Social de trabajadores», en cuyo caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

- **Exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en 1998 y 1999.**

Los excesos de aportaciones realizadas sobre los límites cuantitativos de reducción fiscal, incluidas las contribuciones del promotor imputadas en concepto de rendimientos del trabajo en especie, no reducidas en los ejercicios 1998 y 1999 se imputarán al presente ejercicio y serán objeto de reducción con prioridad a las aportaciones realizadas en el propio ejercicio con sujeción al límite máximo de reducción que a continuación se comenta.

- **Límite máximo conjunto de la reducción.**

Como límite máximo conjunto de las reducciones por aportaciones a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) Con carácter general, **el 25 por 100** de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. Para partícipes mayores de 52 años el porcentaje aplicable es el **40 por 100**. **(1)**

A estos efectos, se considerarán rendimientos de actividades económicas los imputados por las sociedades transparentes de profesionales y de artistas o deportistas a sus socios, siempre que éstos efectivamente ejerzan su actividad a través de las mismas como profesionales, artistas o deportistas.

El porcentaje resultante debe aplicarse sobre el **"rendimiento neto"** del trabajo, casilla ***200*** de la declaración y, en el supuesto de actividades económicas, sobre el **"rendimiento neto"** obtenido antes de aplicar, en su caso, la reducción del 30 por 100 contemplada en el artículo 30 de la Ley del Impuesto .

b) **1.200.000 pesetas anuales. (1)**

No obstante, tratándose de **contribuyentes mayores de 52 años**, este importe se incrementa en función de la edad hasta llegar a un máximo de 2.500.000 pesetas para contribuyentes mayores de 65 años. Los importes incrementados en función de la edad del contribuyente a la fecha de devengo del impuesto se recogen en el siguiente cuadro:

Edad (años)	Pesetas
52	1.200.000
53	1.300.000
54	1.400.000
55	1.500.000
56	1.600.000
57	1.700.000
58	1.800.000
59	1.900.000
60	2.000.000
61	2.100.000
62	2.200.000
63	2.300.000
64	2.400.000
65 en adelante	2.500.000

■ ***Importante:*** *En caso de tributación conjunta, el límite máximo conjunto de reducción se aplica individualmente a cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.*

(1) Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento en la declaración correspondiente a este último, los límites máximos de reducción son los siguientes: a) 20 por 100; b) 1.100.000 pesetas anuales. Los importes incrementados en función de la edad del contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (mayores de 52 años) son los siguientes:

Años	Pesetas	Años	Pesetas	Años	Pesetas	Años	Pesetas
53	1.184.615	57	1.523.077	61	1.861.538	65 en adelante	2.200.000
54	1.269.231	58	1.607.692	62	1.946.154		
55	1.353.846	59	1.692.308	63	2.030.769		
56	1.438.462	60	1.776.923	64	2.115.385		

- **Exceso de aportaciones realizadas en el ejercicio.**

Los partícipes en Planes de Pensiones y los mutualistas de las citadas Mutualidades de Previsión Social podrán solicitar que las cantidades aportadas, con inclusión de las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas que, por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal indicados, no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

En ningún caso podrán ser objeto de reducción los excesos que se produzcan sobre la aportación financiera máxima anual. En el caso de Planes de Pensiones tales excesos podrán ser retirados antes del 30 de junio del año siguiente sin sanción.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas hayan excedido de los límites antes mencionados. En el presente ejercicio, dicha solicitud se realizará en el apartado correspondiente del epígrafe **I**, de la declaración.

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, no haya podido ser objeto de reducción, se imputará dentro de los cinco ejercicios siguientes. Cuando concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por exceder de los límites establecidos, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

b) Reducción adicional por aportaciones a Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social de los que sea partícipe o mutualista el cónyuge del contribuyente

Los contribuyentes, cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 1.200.000 pesetas anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a dichos Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social de los que sea partícipe o mutualista su cónyuge. **(1)**

- **Límite máximo de reducción**.

  La reducción por este concepto tiene como **límite máximo 300.000 pesetas**.

  ■ ***Importante:*** *La aplicación de esta reducción en ningún caso puede suponer una doble reducción (para el contribuyente y su cónyuge partícipe) por las mismas aportaciones. Sin embargo, no existe limitación alguna en cuanto a quién (el contribuyente o su cónyuge partícipe) es el que aplica la reducción.*

- **Compatibilidad con las reducciones aplicadas de acuerdo con el régimen general**.

  La reducción por este concepto es adicional e independiente de las que proceda aplicar por el régimen general de aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social comentado en la letra a) anterior.

  Si el cónyuge partícipe, que obtiene rentas inferiores a 1.200.000 pesetas y realiza la aportación, opta por aplicar la reducción, deberá determinar su importe con arreglo a los límites comentados en el régimen general de aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social.

(1) Las transmisiones entre cónyuges que se produzcan como consecuencia de este régimen especial de aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social no están sujetas, por expresa disposición legal, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hasta el límite de 300.000 pesetas.

En el supuesto de que el cónyuge partícipe no obtuviera rentas, y las aportaciones de éste no pudieran ser reducidas en su totalidad por el otro cónyuge, deberá ser el cónyuge partícipe quien solicite trasladar el exceso de aportaciones no reducido a ejercicios futuros. Al año siguiente, el exceso podrá ser reducido teniendo en cuenta nuevamente los límites de las aportaciones.

Ejemplo 1:

Don J.C.A. ha obtenido en el ejercicio 2000 la cantidad de 10.000.000 de pesetas en concepto de rendimientos netos del trabajo. Su cónyuge ha obtenido por el mismo concepto 1.000.000 de pesetas, aportando 250.000 pesetas a un Plan de Pensiones del que es partícipe.

Determinar las opciones que ambos cónyuges tienen para aplicar la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones.

Solución:

	Opción 1	Opción 2	Opción 3
Cónyuge partícipe	250.000 **(1)**	-----	parte de 250.000
Cónyuge no partícipe	-----	250.000	parte de 250.000

(1) Cantidad que coincide con su límite máximo de reducción (25 por 100 sobre 1.000.000).

Ejemplo 2:

Con los mismos datos del ejemplo anterior, pero suponiendo que el cónyuge partícipe aporta al Plan de Pensiones 500.000 pesetas.

Solución:

	Opción 1	Opción 2	Opción 3
Cónyuge partícipe	250.000 **(1)**	200.000	parte de 250.000
Cónyuge no partícipe	250.000 **(2)**	300.000 **(3)**	resto hasta 300.000

(1) Cantidad que coincide con su límite máximo de reducción (25 por 100 sobre 1.000.000).

(2) Resto de reducción no aplicado por el cónyuge partícipe.

(3) Límite máximo de reducción para el cónyuge no partícipe.

Ejemplo 3:

Con los mismos datos del ejemplo anterior, pero suponiendo que el cónyuge partícipe no obtiene rentas y ha aportado al Plan de Pensiones 300.000 pesetas.

Solución:

Cónyuge partícipe	-----
Cónyuge no partícipe	300.000 **(1)**

(1) El cónyuge no partícipe puede deducir la totalidad de la aportación realizada, al no poder aplicar reducción alguna el cónyuge partícipe por no obtener rentas en el ejercicio.

c) Régimen especial de las aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de minusválidos

A partir de 1 de enero de 1999 han podido realizarse aportaciones a Planes de Pensiones o Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 o, desde el 1 de enero de 2000, a minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcancen dicho grado. El régimen financiero y fiscal aplicable a estas aportaciones presenta las siguientes especialidades respecto del comentado anteriormente:

- **Personas que pueden efectuar las aportaciones**

  Pueden efectuar aportaciones tanto el propio minusválido partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. En estos últimos supuestos, las personas con minusvalía habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte del minusválido podrá generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones a favor del minusválido en proporción a la aportación de éstos. Dichas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- **Límite máximo de las aportaciones (1)**

  El límite máximo de las aportaciones se fija en las siguientes cuantías:

  a) ***2.500.000 pesetas anuales*** para las aportaciones realizadas por las personas minusválidas partícipes.

  b) ***1.200.000 pesetas anuales*** para las aportaciones realizadas por los parientes en favor de personas con minusvalía. Ello sin perjuicio de las aportaciones que aquéllos puedan realizar a su propio Plan de Pensiones.

  c) ***2.500.000 pesetas anuales***, computando tanto las aportaciones realizadas por la persona minusválida como las realizadas por los parientes del minusválido.

- **Límite máximo de reducción de la base imponible. (1)**

  Las aportaciones realizadas podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta con los siguientes límites máximos:

  a) ***Aportaciones realizadas por el propio minusválido partícipe: 2.500.000*** **pesetas anuales.**

  b) ***Aportaciones realizadas por parientes del minusválido: 1.200.000 pesetas anuales por cada partícipe que realice dichas aportaciones.*** Ello, sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios Planes de Pensiones o Mutualidades de Previsión Social, de acuerdo con los límites señalados anteriormente.

  En ambos supuestos, no resulta aplicable el límite máximo de reducción del 25 por 100 o, en su caso, el 40 por 100 de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas.

---

(1) Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000 por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento en la declaración correspondiente a este último, los límites máximos de aportaciones se establecen en 1.100.000 y 2.200.000 pesetas, respectivamente.

■ ***Importante:*** *El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de un mismo minusválido, incluidas las del propio minusválido, no podrá exceder de* ***2.500.000*** *pesetas anuales.*

Cuando concurran varias aportaciones a favor del mismo minusválido, la reducción se efectuará, en primer lugar, sobre las aportaciones realizadas por el propio minusválido y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de ***2.500.000*** *pesetas, podrán ser objeto de reducción en la base imponible de los parientes que hayan realizado las aportaciones a favor del minusválido, de forma proporcional a las cuantías de dichas aportaciones.*

d) Régimen especial de las aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel

En el presente ejercicio los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

- **Ámbito subjetivo.**

  Se consideran ***deportistas profesionales*** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

  Se consideran ***deportistas de alto nivel*** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

  La condición de mutualista y asegurado deberá recaer, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

- **Ámbito objetivo.**

  Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los Planes de Pensiones en el artículo 8.6 de su norma reguladora, Ley 8/1987, de 8 de junio. Dichas contingencias son las siguientes: jubilación o situación asimilable; invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez; y fallecimiento.

  Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los mismos supuestos que para los Planes de Pensiones y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportista de alto nivel.

- **Límite máximo de aportaciones.**

  Las aportaciones anuales no podrán rebasar la cantidad de ***2.500.000 pesetas***, incluidas las aportaciones efectuadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo efectuadas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

  No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

- **Límite máximo de reducción.**

  Las aportaciones, directas o imputadas, podrán se objeto de reducción en la parte general de la base imponible, con los siguientes límites:

  a) Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

  b) 2.500.000 pesetas anuales.

Supuesto especial: otras aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social de deportistas profesionales y de alto nivel

Los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción de la base imponible, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones (jubilación o situación asimilable; invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez; y fallecimiento) siempre que se cumplan los requisitos anteriormente comentados en el régimen general de aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social.

Como ***límite máximo conjunto de reducción*** de estas aportaciones se aplicará el indicado en las páginas 330 y 331 de este mismo Capítulo para las aportaciones a Planes de Pensiones y contratos de seguro suscritos con Mutualidades de Previsión Social.

Pensiones compensatorias y anualidades por alimentos

También reducen la parte general de la base imponible, sin límite de cuantía y siempre que se justifiquen suficientemente, las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial.

a) Pensiones compensatorias

De acuerdo con la legislación civil (artículo 97 del Código Civil) el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio.

Para el pagador, la pensión compensatoria satisfecha reduce la parte general de la base imponible sin límite de cuantía, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio aprobado judicialmente.

Para el perceptor, la pensión compensatoria recibida del cónyuge constituye, en todo caso, rendimiento del trabajo no sometido a retención.

b) Anualidades por alimentos

En las anualidades por alimentos es preciso distinguir los siguientes supuestos:

Anualidades por alimentos a favor de los hijos:

Para los hijos perceptores de dichas anualidades, constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban en virtud de decisión judicial.

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial no reducen la base imponible general. Sin embargo, a partir de 1 de enero de 1999 se someten a gravamen separadamente del resto de la base liquidable general, con el fin de limitar la progresividad de la tarifa del impuesto.

Anualidades por alimentos a favor de otras personas:

Para el perceptor de las mismas, estas anualidades constituyen rendimientos del trabajo no sometidos a retención.

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de otras personas distintas de los hijos reducen la parte general de la base imponible sin límite de cuantía, siempre que sean fijadas por decisión judicial.

Supuesto especial: pensión compensatoria y anualidades por alimentos sin distinción.

En los casos de separación legal o divorcio, normalmente se establecerá, por un lado, una pensión compensatoria a favor de uno de los cónyuges, y, por otro, la obligación de pagar una cantidad en concepto de alimentos a favor de los hijos, para el progenitor que no los tenga a su cargo.

En el supuesto especial de que se establezca la obligación de un pago único, sin precisar en la resolución judicial ni en el convenio regulador qué parte corresponde a pensión compensatoria y qué parte a anualidades por alimentos, la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a la pensión compensatoria impide aplicar la reducción de la base por este concepto.

Base liquidable general del ejercicio y base liquidable general sometida a gravamen

Base liquidable general del ejercicio

La base liquidable general del ejercicio es el resultado de reducir la parte general de la base imponible en el importe de las reducciones legalmente establecidas hasta ahora comentadas en este mismo Capítulo.

Base liquidable general del ejercicio negativa.

La base liquidable general del ejercicio puede resultar negativa, bien porque la parte general de la base imponible sea negativa, o bien como consecuencia de la aplicación de las reducciones legales.

Si la base liquidable general del ejercicio resultase negativa, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales del ejercicio positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo, a que se refiere el apartado anterior, mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

Reglas de compensación en tributación conjunta.

Las bases liquidables generales negativas del ejercicio determinadas en tributación conjunta serán compensables, exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del Impuesto.

Base liquidable general sometida a gravamen

La base liquidable general sometida a gravamen es el resultado de efectuar sobre el importe del saldo positivo de la base liquidable general del ejercicio, las compensaciones de bases liquidables negativas procedentes de ejercicios anteriores, sin que dicho resultado pueda ser negativo.

Estas bases liquidables negativas pueden ser las siguientes:

- **Bases liquidables regulares negativas de 1995 a 1998.**

  Las bases liquidables regulares negativas que, conforme a la normativa anterior, se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2000 procedentes de los ejercicios 1998, 1997, 1996 y 1995 se compensarán únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general, una vez practicadas las reducciones hasta ahora comentadas.

- **Base liquidable general negativa de 1999.**

  La base liquidable general negativa procedente del ejercicio 1999 se compensará en la cuantía máxima que permita el saldo positivo resultante de efectuar la compensación anterior.

Reglas de compensación en tributación conjunta.

En el régimen de tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del Impuesto, las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Base liquidable especial

La base liquidable especial está constituida por la parte especial de la base imponible, una vez minorada, en su caso, por el remanente del mínimo personal y familiar que no haya podido ser aplicado a la parte general de la base imponible, sin que proceda realizar ningún tipo de reducción o compensación sobre su importe.

La base liquidable especial será siempre positiva o cero.

Base liquidable del impuesto

La base liquidable del impuesto está constituida por la suma algebraica de la base liquidable general y de la base liquidable especial, constituyendo dicha magnitud la renta disponible del contribuyente sujeta a gravamen.

Caso práctico

Don P.J.J. y doña C.H.M., de 55 y 53 años de edad, respectivamente, son matrimonio y tienen dos hijos con los que conviven. El mayor, de 20 años, ha obtenido en el ejercicio 2000 rendimientos del trabajo por importe de 1.800.000 pesetas y solicitado la correspondiente devolución por el I.R.P.F. en el Modelo 104. El segundo hijo, de 19 años, no ha obtenido rentas de ningún tipo en dicho ejercicio.

Ambos cónyuges han obtenido en el ejercicio 2000, las rentas que a continuación se describen:

Rendimiento neto del trabajo (esposo)	3.200.000
Reducción rendimiento neto	375.000
Rendimiento neto reducido	2.825.000
Rendimiento neto reducido del capital mobiliario	600.000
Imputación de rentas inmobiliarias	200.000
Rendimiento neto de actividad profesional (esposa)	2.700.000
Ganancia patrimonial (período inferior a un año)	2.000.000
Pérdida patrimonial (período inferior a un año)	1.000.000
Ganancia patrimonial (período superior a un año)	3.000.000
Pérdida patrimonial (período superior a un año)	500.000

Entre los componentes del rendimiento neto del trabajo del esposo figuran 250.000 pesetas que le ha imputado la empresa en la que trabaja en concepto de contribución a un Plan de Pensiones. Don P.J.J, ha aportado adicionalmente a dicho Plan la cantidad de 900.000 pesetas.

Por su parte, la esposa ha realizado una aportación de 900.000 pesetas a otro Plan de Pensiones del que es partícipe. Asimismo, tiene pendiente de compensación una base liquidable regular negativa de 1.500.000 pesetas procedente del ejercicio 1997 en el que tributó de forma individual.

Determinar las bases liquidables general y especial de ambos esposos en el supuesto de que opten por la tributación conjunta en el presente ejercicio.

Solución:

1. Determinación de la parte general de la base imponible (tributación conjunta)

Rendimiento neto reducido del trabajo		2.825.000
Rendimiento neto reducido del capital mobiliario		600.000
Imputación de rentas inmobiliarias		200.000
Rendimiento neto reducido de actividad profesional		2.700.000
Saldo neto ganancias patrimoniales inferior a un año		1.000.000
Parte general de la base imponible previa		**7.325.000**
Mínimo personal y familiar:		
Mínimo personal	1.100.000	
Mínimo familiar (1 hijo)	200.000	
Total mínimo personal y familiar		1.300.000
Parte general de la base imponible		**6.025.000**

2. Reducción por aportaciones a Planes de Pensiones

Para la determinación del importe de la reducción y la aplicación de los correspondientes límites puede utilizarse el siguiente esquema:

Solución (continuación):

Declarante que realiza (o al que se imputan) las aportaciones:		**Esposo**		**Esposa**
Aportaciones a Planes de Pensiones (incluidas las contribuciones imputadas por promotores)	A	1.150.000	A	900.000
Determinación del importe de la reducción				
Rendimiento neto del trabajo	B	3.200.000	B	
Rendimiento neto de actividades económicas	C	---	C	2.700.000
Imputaciones de soc. transparentes de profes., artistas o deportistas	D	---	D	---
Suma de rendimientos netos (B+C+D)	E	3.200.000	E	2.700.000
Primer límite de la reducción (40% de E)	E	1.280.000	E	1.080.000
Aportación limitada (la menor de A y F)	F	1.150.000	F	900.000
Segundo límite de la reducción (límite financiero)	G	1.500.000	G	1.300.000
Importe de la reducción (el menor de G y H)	H	**1.150.000**	H	**900.000**

3. Base liquidable general

Base imponible general	6.025.000
Reducción por aportaciones a P. Pensiones (1.150.000 + 900.000)	2.050.000
Diferencia	3.975.000
A compensar: base liquidable regular negativa 1997	1.500.000
Base liquidable general	**2.475.000**

4. Determinación de la base liquidable especial

Saldo neto de ganancias y pérdidas patrimoniales superior a un año	2.500.000
Parte especial de la base imponible	2.500.000
Base liquidable especial	**2.500.000**

Capítulo XIV. Determinación de la cuota íntegra total del Impuesto

Sumario

Introducción

Gravamen estatal y gravamen autonómico o complementario.

Rentas exentas con progresividad.

Especialidades de las anualidades por alimentos en favor de los hijos.

Gravamen de la base liquidable general

Gravamen estatal.

Gravamen autonómico o complementario.

Gravamen de la base liquidable especial

Gravamen estatal.

Gravamen autonómico o complementario.

Gravamen aplicable a contribuyentes del I.R.P.F. residentes en el extranjero

Gravamen de la base liquidable general.

Gravamen de la base liquidable especial.

Caso práctico

Introducción

La determinación de la cuota íntegra total del I.R.P.F. se realiza a partir de los dos componentes o partes en los que se divide la capacidad económica del contribuyente:

- **Base liquidable general** a la que se aplican los tipos progresivos de la escala del impuesto.
- **Base liquidable especial** a la que se aplican tipos fijos especiales de gravamen.

La suma de las cuotas, general y especial, resultantes de dichas operaciones da como resultado la cuota íntegra total del impuesto.

Sobre este esquema general se incorporan determinadas especialidades derivadas, por una parte, de la propia naturaleza del I.R.P.F. como tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas y, por otra, del régimen liquidatorio específico asignado a determinadas partidas, como son las rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, también denominadas "rentas exentas con progresividad", y las anualidades por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial.

Gravamen estatal y gravamen autonómico o complementario

El I.R.P.F. es un impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre), de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las leyes que regulan la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

La nueva Ley del I.R.P.F. no ha alterado la estructura del gravamen autonómico o complementario diseñado por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (B.O.E. de 31 de diciembre), por lo que dentro del procedimiento liquidatorio del impuesto deben distinguirse dos fases o etapas, una estatal y otra autonómica o complementaria.

De este modo, tanto la base liquidable general como la base liquidable especial deben someterse a un gravamen estatal y a un gravamen autonómico, que dará lugar a una cuota estatal y otra autonómica o complementaria. A partir de esta última, se determina la parte de deuda tributaria que se cede a cada Comunidad Autónoma.

Para aquellas Comunidades Autónomas que no han asumido competencias normativas o, habiéndolas asumido, no hayan regulado la tarifa autonómica, la Ley del I.R.P.F. prevé subsidiariamente la aplicación de una tarifa complementaria del impuesto.

Dado que para 2000 ninguna Comunidad Autónoma ha variado los importes de la escala autonómica o complementaria contenida en la Ley del I.R.P.F. **(1)**, todos los contribuyentes, con independencia de que su Comunidad Autónoma haya asumido o no la cesión del I.R.P.F., o haya desarrollado las facultades normativas que le corresponden sobre este impuesto, deberán aplicar la tarifa anteriormente expresada.

(1) Con excepción de la Comunidad Autónoma Valenciana que ha aprobado una escala autonómica idéntica a la contenida en el artículo 61 de la Ley del I.R.P.F.. Véase, a este respecto, la Ley 10/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad Valenciana para el ejercicio 2000 (D.O.G.V. del 31).

Rentas exentas con progresividad

Concepto

Tienen tal consideración aquellas rentas que, a pesar de ser declaradas exentas de gravamen en el I.R.P.F., sin embargo, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas obtenidas en el ejercicio por el contribuyente.

Como ejemplos de estas rentas pueden citarse las siguientes:

a) Rentas previstas en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

En determinados Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España se establece que, cuando las rentas obtenidas por un contribuyente estén exentas, conforme a las disposiciones del propio Convenio, las mismas deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable sobre el resto de las rentas obtenidas por dicho contribuyente en el ejercicio.

b) Sueldos y emolumentos percibidos por el personal adscrito, con carácter permanente, al servicio del Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA).

El personal adscrito, con carácter permanente, al servicio del Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA) está exento del I.R.P.F. por los sueldos y emolumentos percibidos de dicho Instituto. No obstante, la cuantía de estas rentas debe tenerse en cuenta para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas. La exención no es aplicable al personal de nacionalidad española, ni al que resida en España con anterioridad a la fecha de su contratación por el IRELA.

Tratamiento liquidatorio

El tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad es el siguiente:

1º El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable general, con objeto de aplicar la escala de gravamen estatal y autonómica o complementaria al importe resultante de dicha suma.

2º Una vez obtenida la cuota resultante, se determina el respectivo tipo medio de gravamen, estatal y autonómico o complementario. En ambos casos, dicho tipo medio es el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la respectiva cuota entre la base para la aplicación de la escala de gravamen.

3º Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable general, sin incluir las rentas exentas con progresividad, con lo que se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica o complementaria, respectivamente.

Por el contrario, no tendrá ninguna trascendencia liquidatoria la obtención de rentas exentas con progresividad que se refieran a ganancias patrimoniales con un período de generación superior a un año, ya que éstas tributan a un tipo fijo.

Especialidades de las anualidades por alimentos en favor de los hijos

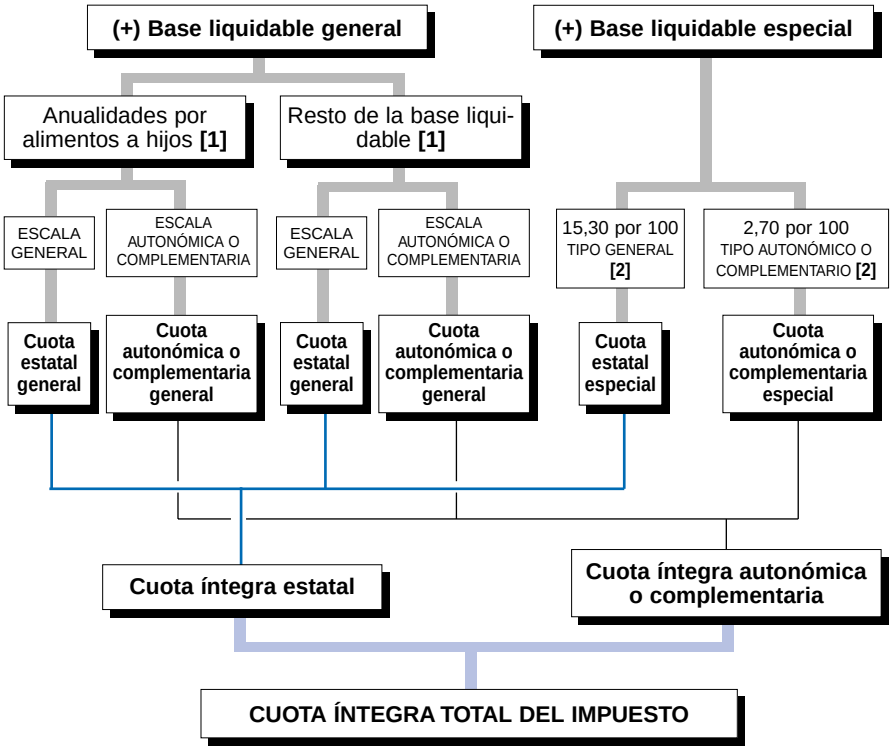
Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala general y la correspondiente autonómica o complementaria separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

En el supuesto de que estos contribuyentes hayan percibido rentas exentas con progresividad, el importe de estas últimas se repartirá proporcionalmente a la cuantía de las anualidades por alimentos en favor de los hijos y al resto de la base liquidable general, con objeto de aplicar el tratamiento establecido.

Una vez efectuado dicho reparto, deberá procederse conforme a lo comentado en el punto anterior relativo al tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad.

En el cuadro siguiente se reproduce el esquema liquidatorio para la determinación de la cuota íntegra total del I.R.P.F.

Determinación de la cuota íntegra total del Impuesto



[1] En el supuesto de que se hayan obtenido rentas exentas con progresividad, su importe se repartirá proporcionalmente a la cuantía de las anualidades por alimentos en favor de los hijos y al resto de la base liquidable general, con objeto de aplicar el tratamiento liquidatorio anteriormente comentado para las rentas exentas con progresividad.

[2] Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento de este último en la declaración correspondiente al causante, los tipos general y autonómico o complementario aplicables son el 17 por 100 y el 3 por 100, respectivamente.

Gravamen de la base liquidable general

Gravamen estatal

La base liquidable general del contribuyente debe ser gravada a los tipos que se indican en la escala general del impuesto que a continuación se reproduce:

Escala de gravamen general
(aplicable tanto en tributación individual como en tributación conjunta)

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra (pesetas)	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable (%)
0	0	612.000	15,00
612.000	91.800	1.530.000	20,17
2.142.000	400.401	2.040.000	23,57
4.182.000	881.229	2.550.000	31,48
6.732.000	1.683.969	4.488.000	38,07
11.220.000	3.392.551	en adelante	39,60

Tipo medio de gravamen estatal

Se entiende por tipo medio de gravamen estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la anterior escala entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.

Gravamen autonómico o complementario

La base liquidable general del contribuyente debe ser gravada a los tipos que se indican en la escala autonómica o complementaria del impuesto que a continuación se reproduce:

Escala de gravamen autonómica o complementaria
(aplicable tanto en tributación individual como en tributación conjunta)

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra (pesetas)	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable (%)
0	0	612.000	3,00
612.000	18.360	1.530.000	3,83
2.142.000	76.959	2.040.000	4,73
4.182.000	173.451	2.550.000	5,72
6.732.000	319.311	4.488.000	6,93
11.220.000	630.329	en adelante	8,40

Tipo medio de gravamen autonómico o complementario

Se entiende por tipo medio de gravamen autonómico o complementario el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la anterior escala entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen autonómico o complementario se expresará con dos decimales.

■ ***Recuerde:*** *Dado que para 2000 ninguna Comunidad Autónoma ha variado los importes de la escala autonómica o complementaria contenida en la Ley del I.R.P.F., todos los contribuyentes, con independencia de la Comunidad Autónoma en la que hayan residido en dicho ejercicio, deberán aplicar la tarifa anteriormente expresada.*

Ejemplo 1:

Don A.B.C., residente en la Comunidad de Madrid, ha obtenido en el ejercicio 2000 una base liquidable general de 4.800.000 pesetas. Además, ha percibido en Alemania una renta de 2.000.000 de pesetas que, por aplicación del Convenio hispano-alemán de doble imposición, está declarada en España exenta con progresividad.

Determinar el importe de la cuota íntegra total del impuesto correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

- **Determinación de la cuota íntegra estatal**

  1. ***Determinación de la base para aplicación de las escalas de gravamen.***

     Dado que existen rentas exentas con progresividad, debe determinarse la base para la aplicación de las escalas de gravamen. En nuestro ejemplo, dicha base es la siguiente:

     4.800.000 + 2.000.000 = 6.800.000

  2. ***Aplicación de la escala general del impuesto.***

Hasta 6.732.000	1.683.969
Resto: 68.000 al 38,07%	25.888
Cuota resultante	1.709.857

  3. ***Determinación del tipo medio de gravamen estatal (TMGE).***

     TMGE = (1.709.857/6.800.000) x 100 = 25,14%

  4. ***Determinación de la cuota estatal.***

     4.800.000 X 25,14% = 1.206.720

- **Determinación de la cuota íntegra autonómica o complementaria**

  1. ***Determinación de la base para aplicación de las escalas de gravamen.***

     Al igual que se ha operado en la fase estatal, en esta fase debe aplicarse la escala de gravamen sobre 6.800.000 pesetas.

  2. ***Aplicación de la escala autonómica o complementaria del impuesto.***

Hasta 6.732.000	319.311
Resto: 68.000 al 6,93%	4.712
Cuota resultante	324.023

  3. ***Determinación del tipo medio de gravamen autonómico o complementario (TMGA).***

     TMGE = (324.023/6.800.000) x 100 = 4,76%

  4. ***Determinación de la cuota autonómica o complementaria.***

     4.800.000 X 4,76% = 228.480

- **Determinación de la cuota íntegra total del impuesto.**

  1.206.720 + 228.480 = 1.435.200

Ejemplo 2:

Don R.T.M., residente en la Comunidad Valenciana, ha obtenido en el ejercicio 2000 una base liquidable general de 7.750.000 pesetas. Durante dicho ejercicio ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 3.400.000 pesetas, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Determinar la cuota íntegra total del impuesto correspondiente a 2000.

Solución:

Determinación de la cuota íntegra estatal

Puesto que el importe de las anualidades satisfechas a sus hijos por decisión judicial es inferior a la base liquidable general del contribuyente, la escala general y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades y al importe del resto de la base liquidable general.

1. Aplicación de la escala general del impuesto al importe de las anualidades (3.400.000).

Hasta 2.142.000	400.401
Resto: 1.258.000 al 23,57%	296.511
Cuota resultante	696.912

2. Aplicación de la escala general del impuesto al resto de la base liquidable (4.350.000).

Hasta 4.182.000	881.229
Resto: 168.000 al 31,48%	52.886
Cuota resultante	934.115

- **Determinación de la cuota íntegra autonómica.**

1. Aplicación de la escala autonómica al importe de las anualidades (3.400.000).

Hasta 2.142.000	76.959
Resto: 1.258.000 al 4,73%	59.503
Cuota resultante	136.462

2. Aplicación de la escala autonómica al resto de la base liquidable (4.350.000).

Hasta 4.182.000	173.451
Resto: 168.000 al 5,72%	9.610
Cuota resultante	183.061

- **Determinación de la cuota íntegra total del impuesto:**

  696.912 + 934.115 + 136.462 + 183.061 = 1.950.550

Gravamen de la base liquidable especial

Gravamen estatal

La base liquidable especial se grava, en esta fase, al tipo fijo del 15,30 por 100. **(1)**

Gravamen autonómico o complementario

La base liquidable especial se grava, en esta fase, al tipo fijo del 2,70 por 100. **(1)**

(1) Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento de este último en la declaración correspondiente al causante, los tipos general y autonómico o complementario aplicables son el 17 por 100 y el 3 por 100, respectivamente.

Gravamen aplicable a contribuyentes del I.R.P.F. residentes en el extranjero

La determinación de la cuota íntegra total correspondiente a personas físicas de nacionalidad española que, teniendo la consideración de contribuyentes del I.R.P.F. residan en el extranjero, presenta determinadas especialidades respecto del procedimiento liquidatorio hasta ahora comentado, por el hecho de que, al no poder ser considerados residentes en el territorio de ninguna Comunidad Autónoma, éstas carecen de competencia normativa sobre los mismos.

Son contribuyentes del I.R.P.F. con residencia habitual en el extranjero las siguientes personas físicas de nacionalidad española:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de oficinas consulares españolas, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- Quienes acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro siguientes.

Las especialidades que presenta la determinación de la total cuota íntegra del impuesto en estos contribuyentes son las siguientes:

Gravamen de la base liquidable general

La base liquidable general se someterá a gravamen, en la fase estatal, aplicando la escala general del impuesto y, en la fase autonómica o complementaria, aplicando la escala complementaria establecida a estos efectos en la Ley del I.R.P.F..

Gravamen de la base liquidable especial

La base liquidable especial correspondiente a estos contribuyentes se gravará al tipo fijo del 18 por 100, **(1)** sin que se someta a ningún tipo de gravamen autonómico o complementario.

(1) Para períodos impositivos finalizados con anterioridad a 25 de junio de 2000, por fallecimiento del contribuyente que tribute individualmente, siempre que los sucesores del causante opten por aplicar la normativa vigente a la fecha de fallecimiento de este último en la declaración correspondiente al causante, el tipo aplicable es el 20 por 100.

Caso práctico

Don L.D.Z., residente en la Comunidad Valenciana, ha obtenido en el ejercicio 2000 una base liquidable general de 10.500.000 pesetas. Durante dicho ejercicio, ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 2.000.000 pesetas, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Asimismo, la base liquidable especial de dicho contribuyente asciende a 1.250.000 pesetas.

Determinar la cuota íntegra total del impuesto correspondiente a 2000.

Solución:

Determinación de la cuota íntegra general estatal.

Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades y al importe del resto de la base liquidable general.

1. Aplicación de la escala general del impuesto al importe de las anualidades (2.000.000).

Hasta 612.000	91.800
Resto: 1.388.000 al 20,17%	279.960
Cuota resultante	371.760

2. Aplicación de la escala general del impuesto al resto de la base liquidable (8.500.000).

Hasta 6.732.000	1.683.969
Resto: 1.768.000 al 38,07%	673.078
Cuota resultante	2.357.047

- **Determinación de la cuota íntegra general autonómica o complementaria.**

1. Aplicación de la escala autonómica o complementaria al importe de las anualidades (2.000.000).

Hasta 612.000	18.360
Resto: 1.388.000 al 3,83%	53.160
Cuota resultante	71.520

2. Aplicación de la escala autonómica o complementaria al resto de la base liquidable (8.500.000).

Hasta 6.732.000	319.311
Resto: 1.768.000 al 6,93%	122.522
Cuota resultante	441.833

- **Determinación de la total cuota íntegra especial:**

1. Aplicación del tipo fijo de gravamen estatal.

1.250.000 x 15,30% = 191.250

2. Aplicación del tipo fijo de gravamen autonómico o complementario.

1.250.000 x 2,70% = 33.750

- **Determinación de la total cuota íntegra total del impuesto:**

(371.760 + 2.357.047 + 71.520 + 441.833 + 191.250 + 33.750) = 3.467.160

Capítulo XV. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2000

Sumario

Introducción

Deducciones con límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente

Deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.

Deducción por donativos.

Deducción por inversión en vivienda habitual

Ámbito de aplicación.

Condiciones y requisitos de carácter general.

Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Construcción o ampliación de la vivienda habitual.

Cantidades depositadas en cuentas vivienda.

Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de minusvalía.

Deducciones por inversiones y creación de empleo en actividades económicas en estimación directa

Régimen general de deducciones por inversiones y regímenes especiales establecidos en la disposición adicional décima de la Ley 66/1997 y disposición adicional novena de la Ley 55/1999.

Régimen especial de deducciones para inversiones en Canarias.

Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994).

Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994).

Régimen especial de deducción "Proyecto Cartuja 1993" (Ley 31/1992).

Deducción por creación de empleo sin límite sobre la cuota.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Introducción

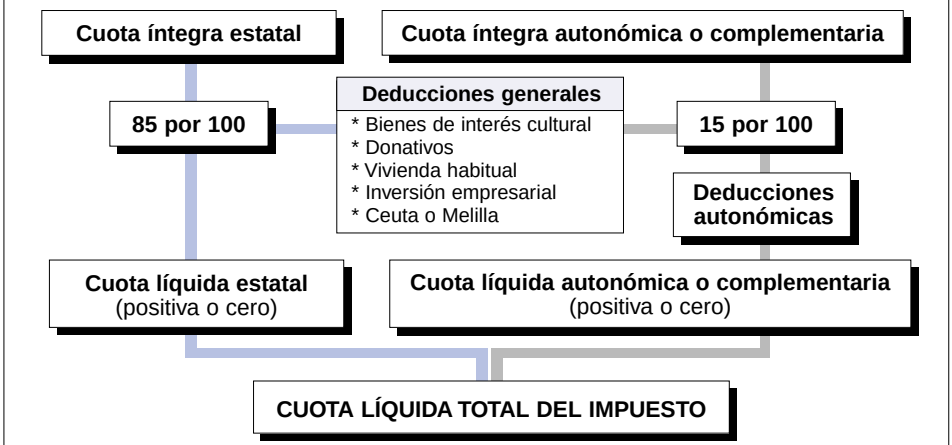
Una vez determinada la cuota íntegra total (suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o complementaria), la siguiente fase liquidatoria está constituida por la **determinación de la cuota líquida total del impuesto**. Dicha magnitud es el resultado de disminuir la cuota íntegra total en el importe de las deducciones que el contribuyente tenga derecho a aplicar en el ejercicio.

Las deducciones aplicables en el ejercicio 2000 pueden dividirse en dos grupos:

- **Deducciones generales.** Estas deducciones, cuya regulación se contiene en la propia Ley del I.R.P.F., pueden ser aplicadas, con carácter general, por todos los contribuyentes que cumplan los requisitos legalmente exigidos para tener derecho a las mismas, con independencia de la Comunidad Autónoma en la que hayan residido durante 2000, con la salvedad de las especialidades que se derivan de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla. El importe de estas deducciones se reparte de la siguiente forma:
  - ***El 85 por 100*** del importe total se aplica para minorar la cuota íntegra estatal.
  - ***El 15 por 100*** del importe total se aplica para minorar la cuota íntegra autonómica o complementaria.
- **Deducciones autonómicas.** Determinadas Comunidades Autónomas que han asumido competencias normativas en relación con la parte cedida del I.R.P.F., han aprobado las correspondientes deducciones que únicamente podrán aplicar los contribuyentes que durante el ejercicio 2000 hayan residido en sus respectivos territorios, siempre que cumplan los requisitos establecidos para tener derecho a las mismas. El importe de estas deducciones se aplicará totalmente a minorar la cuota íntegra autonómica.

En el siguiente cuadro se representa, de forma esquemática, la aplicación de las deducciones generales y autonómicas.

Aplicación de las deducciones de la cuota del Impuesto



■ ***Importante:*** *La aplicación de las deducciones generales y autonómicas no podrá dar lugar a una cuota líquida negativa.*

Deducciones con límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente

Las deducciones generales de la cuota, cuyas bases de deducción tienen el límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable **(1)** del contribuyente, son exclusivamente las siguientes:

- Deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.
- Deducción por donativos.

Deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período objeto de declaración por los siguientes conceptos:

- Adquisición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.
- Gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de bienes inscritos en el mencionado Registro.

Requisitos

Tratándose de adquisición de bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, la deducción está condicionada al cumplimiento de los requisitos que a continuación se indican:

- Formalizar la comunicación de dicha adquisición al mencionado Registro General.
- Los bienes adquiridos deberán permanecer en el patrimonio del adquirente durante un período de tiempo no inferior a tres años.

Incompatibilidad

Los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición no darán derecho a esta deducción cuando puedan deducirse, como gastos fiscalmente admisibles, para la determinación del rendimiento neto que, en su caso, procediere.

Límite conjunto aplicable a la base de la deducción

La base de esta deducción, junto con la base de la deducción por donativos, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable **(1)** del contribuyente.

Deducción por donativos

Dentro de esta deducción es preciso distinguir los siguientes supuestos y cuantías:

Donaciones de cantidades.

- **La deducción será del 20 por 100** de las cantidades donadas o satisfechas en los siguientes casos:

(1) La base liquidable del contribuyente es el resultado de sumar las casillas ***927,*** base liquidable general del ejercicio, y ***47,*** base liquidable especial, de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o las casillas ***42,*** base liquidable general, y ***47*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101).

a) ***Cantidades donadas a las entidades comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General*** (B.O.E. del 25), para la realización de las actividades que dichas entidades efectúen en cumplimiento de sus fines de interés general, o para la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio.

Dichas entidades son las siguientes:

- Las Fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las Asociaciones declaradas de utilidad pública, incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley 30/1994.
- Las Fundaciones del Patrimonio Nacional.
- El Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas, los organismos públicos de investigación, el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y el CENEAM y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.
- Los siguientes organismos y entidades: la Agencia Española de la Cooperación Internacional, el Consejo Superior de Deportes, el Museo del Ejército, el Centro de Arte Reina Sofía, la Biblioteca Nacional, el Museo del Prado, el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales y el Instituto Cervantes.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español.
- El Instituto de España y las Reales Academias Oficiales integradas en el mismo, las instituciones con fines análogos a la Real Academia Española de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- La Cruz Roja Española.
- El Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con minusvalía.
- La ONCE.

b) ***Cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994,*** siempre que no se correspondan con una prestación de servicios en favor del interesado.

- **La deducción será del 25 por 100** en el caso de cantidades donadas a las entidades que se relacionan en la letra a) anterior, siempre que se destinen por las mismas a la realización y desarrollo de ***actividades y programas prioritarios de mecenazgo***. En el ejercicio 2000, las actividades y programas prioritarios de mecenazgo que dan derecho a esta deducción del 25 por 100 son los siguientes:
  - Conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español relacionados en el anexo VII de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000, (B.O.E. del 30).
  - Los proyectos de ayuda oficial al desarrollo en países del tercer mundo.
  - La promoción y difusión de la lengua española y de las lenguas oficiales de los diferentes territorios del Estado español, mediante redes telemáticas y nuevas tecnologías, realizadas por el Instituto Cervantes y las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

- Los programas de formación del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- Los programas y actividades relacionados con "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000", que hayan sido aprobados por el "Consorcio de la Ciudad de Santiago de Compostela".
- Los programas y actividades relacionados con "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002", siempre que se aprueben por el "Consorcio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002".

- **La deducción será del 10 por 100** de las cantidades donadas a Fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente, así como a Asociaciones declaradas de utilidad pública, ***cuando tales Fundaciones y Asociaciones no estén incluidas en el ámbito de aplicación de la precitada Ley 30/1994***.

Donaciones de bienes.

- **Donaciones puras y simples de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español**, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General de Bienes Muebles.

  Será deducible el 20 por 100 del valor de los mencionados bienes que hayan sido donados, de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en favor de las entidades relacionadas en la letra a) del apartado anterior .

- **Donaciones puras y simples de obras de arte.**

  Será deducible el 20 por 100 del valor de las obras donadas, de acuerdo con la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, en favor de cualesquiera entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión de nuestro patrimonio artístico, y que se comprometan a destinar estas obras a la exposición pública.

- **Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria**.

  Será deducible el 20 por 100 del valor de adquisición de los bienes donados o, en caso de que dichos bienes hayan sido producidos por el propio donante, de su coste de producción, en favor de las entidades relacionadas en la letra a) del punto primero anterior, para la realización de las actividades que dichas entidades efectúen en cumplimiento de sus fines de interés general.

Requisitos generales de las deducciones por cantidades o bienes donados a determinadas entidades

Como requisito común de carácter general, para tener derecho a practicar deducciones por cualquiera de los conceptos enumerados anteriormente, deberá acreditarse la efectividad de la donación realizada.

En particular, las deducciones por razón de donaciones de bienes o cantidades, realizadas al amparo del régimen de deducciones establecido por la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, habrán de acreditarse mediante certificación expedida por la entidad donataria, en la que, además del número de identificación fiscal del donante y de la entidad, se haga constar lo siguiente:

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la mencionada Ley.
2. Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.

3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica de acuerdo con lo dispuesto en el art. 48 de la citada Ley.
5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

■ ***Importante:*** *En el caso de que, una vez efectuada la donación, ésta fuese revocada posteriormente, en la declaración del período impositivo en que dicha revocación se produzca deberán ingresarse las cantidades correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

Deducción por inversión en vivienda habitual

Ámbito de aplicación

En el ejercicio 2000, la deducción por inversión en vivienda habitual resulta aplicable a los siguientes supuestos:

- **Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.**
- **Construcción o ampliación de la vivienda habitua**l.
- **Cantidades depositadas en cuentas vivienda.**

■ ***Importante:*** *Además de estas deducciones, los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y puedan aplicar en 2000 la deducción por inversión en vivienda habitual, pueden tener derecho a una compensación fiscal, cuya cuantía está constituida por la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido, de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 1998, y la deducción por inversión en vivienda que, conforme a la normativa actual, proceda practicar en 2000.* **(1)**

Con independencia de estos supuestos, la deducción por inversión en vivienda habitual también resulta aplicable, en las condiciones y con los requisitos especiales que más adelante se señalan, a las cantidades satisfechas en concepto de:

- **Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de minusvalía** .

Condiciones y requisitos de carácter general

Concepto de vivienda habitual.

Se entiende por vivienda habitual, a efectos de esta deducción, **la edificación** que cumpla los siguientes requisitos:

1º Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

---

(1) Véase dentro del Capítulo XVII "CUOTA LÍQUIDA, CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN Y CUOTA DIFERENCIAL" el epígrafe destinado a la compensación fiscal por deducción en la adquisición de la vivienda habitual, páginas 418 y siguientes.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido los tres años indicados, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo, u otras circunstancias análogas justificadas.

Se entenderá igualmente como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda el hecho de que la anterior resulte inadecuada como consecuencia de la minusvalía, sobrevenida o preexistente a la adquisición de la vivienda habitual, padecida por el contribuyente o por su cónyuge o sus descendientes o ascendientes que convivan con él.

El plazo de tres años lo es a los efectos de calificar la vivienda como habitual, sin que sea preciso que transcurra dicho plazo para empezar a practicar la deducción que corresponda en los términos que más adelante se comentan. No obstante, si una vez habitada la vivienda se incumpliera el plazo de residencia de tres años, sí que habría que reintegrar las deducciones practicadas, salvo que concurra alguno de los supuestos anteriormente mencionados.

2º Que el contribuyente la habite de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual, a pesar de no producirse la ocupación en el plazo de doce meses, en los siguientes supuestos:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurra alguna otra de las circunstancias mencionadas en el número 1º anterior (celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, ..., etc.) que impidan la ocupación de la vivienda.
- Cuando la vivienda resulte inadecuada por razón de la minusvalía, sobrevenida o preexistente a la adquisición de la vivienda habitual, padecida por el contribuyente o por su cónyuge o sus descendientes o ascendientes que convivan con él.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización. En este supuesto, el plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el correspondiente cargo o empleo.

Cuando se produzca alguna de las circunstancias señaladas en este número y en el anterior, determinantes del cambio de domicilio o que impidan la ocupación de la vivienda, la deducción se practicará hasta el momento en que se produzcan dichas circunstancias. Por excepción, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir practicándose deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha circunstancia y la vivienda no sea objeto de utilización.

3º Se asimilan a la vivienda habitual, a efectos de la deducción:

- Los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.
- Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos.

  A efectos de la deducción, se entienden adquiridas con la vivienda las plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.

  b) Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.

c) Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Límite de la deducción: inversión máxima deducible

a) Inversiones en adquisición, rehabilitación, construcción o ampliación de la vivienda habitual y cantidades depositadas en cuentas vivienda.

El importe máximo de las inversiones con derecho a deducción por el conjunto de estos conceptos está establecido en ***1.500.000 pesetas anuales***, sin que el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe pueda trasladarse a ejercicios futuros.

b) Cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de minusvalía.

El importe máximo de la inversión con derecho a deducción por este concepto está establecido en ***2.000.000 de pesetas anuales***, sin que el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe pueda trasladarse a ejercicios futuros.

■ ***Importante:*** *Este último límite es independiente del límite de 1.500.000 pesetas establecido para los restantes conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual. En consecuencia, si concurriera el derecho a deducción por cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razones de minusvalía con el derecho a deducción por adquisición de vivienda habitual, las cantidades invertidas en adquisición darían derecho a deducción hasta la cuantía de 1.500.000 pesetas y las empleadas en obras e instalaciones de adecuación darían derecho, a su vez, a deducción hasta la cuantía de 2.000.000 de pesetas.*

Comprobación de la situación patrimonial

Sin perjuicio del límite máximo establecido para los diferentes conceptos de deducción anteriormente comentado, la deducción por inversión en vivienda habitual, está condicionada a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

Para efectuar dicha comparación, el patrimonio al final y al comienzo del período impositivo se determinará en función del valor de adquisición de la totalidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente, incluyendo los exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin que se computen, por tanto, los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

No obstante lo anterior, ***en el caso de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual***, las inversiones realizadas en el ejercicio se valorarán en el patrimonio final de forma independiente de la vivienda. De forma análoga, en el caso de ***obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de minusvalía***, debe incluirse en la valoración del patrimonio final del período impositivo las cantidades satisfechas para sufragar estas obras, tanto en el supuesto de que estas últimas tengan la consideración de inversión (las realizadas sobre la vivienda habitual del contribuyente) como de gastos (las realizadas sobre la vivienda arrendada o subarrendada por el contribuyente).

En el supuesto de que el aumento del patrimonio a la finalización del período impositivo fuera inferior a la cantidad invertida o al importe de las obras e instalaciones de adecuación realizadas por razones de minusvalía, sin computar dentro de éstas los intereses y demás gastos

de financiación, sólo se podrá efectuar la deducción por inversión en vivienda o por obras e instalaciones de adecuación de la misma sobre la cuantía en que haya aumentado el patrimonio del contribuyente, incrementada en los intereses y demás gastos de financiación satisfechos.

La comprobación de la situación patrimonial tiene como objetivo asegurar que las inversiones en vivienda habitual con derecho a deducción se realizan con la renta generada en el período y sometida a tributación en el mismo, evitando que se efectúen deducciones respecto de cantidades que correspondan a rentas generadas en períodos anteriores.

Ejemplo:

Don A.G.E., ha invertido en el ejercicio 2000 la cantidad de 10.000.000 de pesetas en la adquisición de su vivienda habitual.

El patrimonio del contribuyente, a 01-01-2000, está formado por 9.200.000 pesetas en participaciones en un fondo de inversión; 950.000 pesetas en una cuenta bancaria y un automóvil cuyo precio de adquisición ascendió en 1998 a 4.200.000 pesetas y cuya valoración se estima en 3.500.000 pesetas.

El patrimonio, a 31-12-2000, está constituido por 500.000 pesetas en la cuenta bancaria y por el automóvil cuyo valor, a dicha fecha, se estima en 2.600.000 pesetas.

Determinar, en base a la situación patrimonial del contribuyente, la base máxima de deducción por inversión en vivienda habitual.

Solución:

Patrimonio final (31-12-2000)		10.500.000
- Vivienda	10.000.000	
- Cuenta bancaria	500.000	
Patrimonio inicial (01-01-2000)		10.150.000
- Fondo de inversión	9.200.000	
- Cuenta bancaria	950.000	
Aumento de patrimonio		350.000
Base máxima de la deducción por inversión en vivienda (sin computar intereses y demás gastos de financiación)		350.000

Nota: En la solución del ejemplo no se tiene en cuenta el automóvil, ya que el mismo sigue formando parte del patrimonio del contribuyente al final de período impositivo.

Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual

Concepto de adquisición de vivienda

A efectos de la deducción, se entiende por adquisición de vivienda habitual, la adquisición en sentido jurídico del derecho de propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente, a estos efectos, el negocio jurídico que la origine. Así, la adquisición podrá efectuarse por compraventa, permuta, herencia, legado o donación. Se excluye, pues, del concepto de adquisición válido para este concepto de deducción, la adquisición de la nuda propiedad, usufructo u otros derechos reales de goce o disfrute sobre la vivienda habitual.

Por su parte, la deducción sólo podrá aplicarse a partir del momento en que jurídicamente se adquiera la propiedad de la vivienda habitual.

Concepto de rehabilitación de vivienda

A efectos de esta modalidad de deducción, se considera rehabilitación de vivienda habitual las obras realizadas en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que las obras hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, (B.O.E. del 26).
- Que las obras tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado la adquisición durante los dos años anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de su rehabilitación.

Conceptos que no dan derecho a deducción

A efectos de la deducción, en ningún caso tienen la consideración de inversión en vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los gastos de conservación efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los gastos de sustitución de elementos tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las mejoras.

d) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción)

a) Regla general

Con sujeción al límite de 1.500.000 pesetas, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por ***el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio*** por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Cuando la adquisición o rehabilitación se realicen con financiación ajena, las cantidades financiadas se entienden invertidas a medida que se vayan amortizando los préstamos obtenidos. En estos supuestos, formarán parte de la base de la deducción tanto la amortización del capital como los intereses y demás gastos derivados de dicha financiación.

También forman parte de la base de la deducción los gastos y tributos originados por la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente, tales como Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, I.V.A., gastos de notaría y registro, gastos de agencia, etc..

b) Reglas especiales

Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrán practicar deducciones por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda hasta que el importe invertido en

ella exceda de las cantidades invertidas en las anteriores que hubieran gozado de deducción.

Cuando la enajenación de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda habitual se minorará en el importe de la ganancia patrimonial exenta, no pudiéndose practicar deducciones hasta que el importe invertido supere la suma del precio de adquisición de la vivienda anterior, en la medida en que hubiera gozado de deducción, más la ganancia patrimonial exenta.

Porcentaje de deducción

1. **Cuando exista financiación ajena** y se cumplan los requisitos que a continuación se comentan, los porcentajes de deducción aplicables son los siguientes:

   a) Inversión realizada durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación:

   - Hasta 750.000 pesetas ..... **el 25 por 100**
   - Exceso (hasta 1.500.000 pesetas) ..... **el 15 por 100**

   b) Inversión realizada con posterioridad al cumplimiento del período anterior:

   - Hasta 750.000 pesetas ..... **el 20 por 100**
   - Exceso (hasta 1.500.000 pesetas) ..... **el 15 por 100**

   A estos efectos, los dos años se computarán de fecha a fecha, de forma que si, por ejemplo, la adquisición jurídica de la vivienda se ha producido el 9 de febrero de 1999, se considerarán como inversión realizada dentro de los dos primeros años las cantidades satisfechas hasta el día 9 de febrero del año 2001, inclusive.

   En el supuesto de rehabilitación de vivienda, el porcentaje del 25 por 100 se aplicará durante los dos años siguientes a la rehabilitación, contados, si se trata de actuación protegida, desde el momento en que se obtenga la calificación, provisional o definitiva; y en los demás casos, desde la finalización de las obras.

2. **Cuando no exista financiación ajena** (o ésta no se ajuste a las condiciones que a continuación se señalan).

   - Inversión del ejercicio (hasta 1.500.000 pesetas) ..... **el 15 por 100**

Condiciones de la financiación ajena: (1)

Para que resulten aplicables los porcentajes incrementados anteriormente señalados para el caso de financiación ajena, han de cumplirse todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o de la rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por 100 de dicho valor.

   En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual, el porcentaje del 50 por 100 se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda. Así, por ejemplo, si se vende la anterior vivienda en 20.000.000 de pesetas y se compra una nueva por 35.000.000 de pesetas, el importe financiado con préstamos ha de ser, como mínimo, de 7.500.000 pesetas para poder aplicar los porcentajes incrementados.

(1) El requisito relativo a que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados a que se refiere el apartado b) del epígrafe 1º del artículo 53 del Reglamento del Impuesto, ha sido anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000.

b) Que durante los tres primeros años del préstamo, no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado. Este cálculo debe realizarse descontando los importes, en su caso, reinvertidos.

Cumpliéndose los requisitos temporales y de financiación comentados, el porcentaje incrementado que en cada caso proceda (el 25 por 100 ó el 20 por 100) se aplicará tanto a las cantidades satisfechas en el ejercicio para amortizar el préstamo como al importe satisfecho, en su caso, al contado por el comprador.

Ejemplo:

Don A.C.B., vende el 3 de febrero de 2000 su vivienda habitual por 20.000.000 de pesetas. Dicha vivienda la había adquirido en 1990, habiendo obtenido una ganancia patrimonial reducida de 3.500.000 pesetas.

Las bases de deducción efectiva por adquisición de vivienda habitual ascendieron a 8.000.000 de pesetas. Asimismo, dedujo por adquisición de vivienda habitual, con anterioridad a 1990, sobre bases efectivas de deducción de 3.000.000 de pesetas.

El día 15 de marzo de 2000 adquiere una nueva vivienda habitual por 30.000.000 de pesetas entregando, para satisfacer el precio de la misma, los 20.000.000 de pesetas obtenidos en la venta de la anterior y 10.000.000 de pesetas procedentes de un préstamo hipotecario concertado a 15 años sobre la nueva vivienda.

Los gastos y tributos inherentes a la adquisición de la nueva vivienda satisfechos por el adquirente han ascendido a 3.000.000 de pesetas. Asimismo, durante 2000, ha satisfecho en concepto de amortización e intereses de dicho préstamo hipotecario la cantidad de 950.000 pesetas.

Determinar el importe de la deducción por adquisición de vivienda habitual en 2000, suponiendo que su patrimonio ha aumentado en 3.100.000 pesetas y que el contribuyente se ha acogido a la exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda anterior.

Solución:

Cantidades satisfechas por adquisición de la nueva vivienda habitual en 2000:

- Entrega de lo obtenido por la venta de la anterior	20.000.000
- Gastos y tributos satisfechos al contado	3.000.000
- Pagos del préstamo hipotecario	950.000
Total	23.950.000

Cantidades invertidas en 2000 sin derecho a deducción: **(1)**

- Bases de deducción de años anteriores (8.000.000 + 3.000.000)	11.000.000
- Ganancia patrimonial exenta por reinversión	3.500.000
Total	14.500.000

Inversión con derecho a deducción en 2000

En 2000, la inversión con derecho a deducción está constituida por la menor de las siguientes cantidades:

- Diferencia (23.950.000 - 14.500.000)	9.450.000
- Aumento del valor del patrimonio en 2000	3.100.000
- Límite máximo absoluto	1.500.000
Base de la deducción	1.500.000

Porcentaje de deducción: **(2)**

- 750.000 x 25%	187.500
- 750.000 x 15%	112.500
Total deducción 2000	**300.000**

Notas:
(1) Al haberse deducido por adquisición de vivienda habitual en ejercicios anteriores sobre bases efectivas de 8.000.000 y 3.000.000 de pesetas y haber declarado exenta la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la anterior vivienda (3.500.000 pesetas), la deducción en el presente ejercicio únicamente se producirá sobre el exceso de inversión respecto de estas cantidades.
(2) El exceso de inversión realizado respecto del importe de la anterior vivienda (10.000.000 de pesetas) es financiado en su totalidad, por lo que, de cumplirse los demás requisitos en los términos expuestos, resulta aplicable el porcentaje incrementado de deducción del 25 por 100 tanto a las cantidades satisfechas para amortización del préstamo como al pago único realizado.

Construcción o ampliación de la vivienda habitual

Concepto de construcción de vivienda habitual

A efectos de la deducción, se considera ***construcción de vivienda habitual,*** cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las mismas, ***siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.***

Si las obras no fueran terminadas en el plazo indicado, además de no poderse practicar deducciones por las cantidades invertidas a partir de ese momento, también se perderá el derecho a las deducciones efectuadas con anterioridad.

No obstante lo anterior, el citado plazo de 4 años puede verse ampliado, sin perder el derecho a las deducciones, en los siguientes supuestos:

a) Quiebra o suspensión de pagos, ambas judicialmente declaradas, del promotor de las obras. En estos casos, el plazo queda ampliado automáticamente en otros 4 años, siempre que el contribuyente adjunte, a la declaración del ejercicio en que se hubiera producido el incumplimiento del plazo de 4 años, los documentos justificativos de las inversiones realizadas y de las circunstancias que han motivado el incumplimiento.

b) Cuando se produzcan otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, distintas de las anteriores, que supongan paralización de las obras.

En estos supuestos, el contribuyente puede solicitar a la Administración la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, durante el plazo de los 30 días siguientes a la fecha del incumplimiento del plazo.

> En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

El Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, que no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente. La ampliación concedida comenzará a contarse desde la fecha del incumplimiento.

Las solicitudes de ampliación del plazo que no sean resueltas expresamente en plazo de tres meses, se entienden desestimadas.

■ ***Recuerde:*** *Para que la vivienda tenga la consideración de habitual debe ser ocupada por el contribuyente en el plazo máximo de 12 meses desde la terminación de las obras, salvo que lo impida alguna de las circunstancias excepcionales comentadas anteriormente en el epígrafe "Concepto de vivienda habitual", página 356 de este mismo Capítulo.*

Concepto de ampliación de vivienda habitual

Se entiende por ampliación de vivienda habitual el aumento de su superficie habitable, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Conceptos que no dan derecho a deducción

En ningún caso generan derecho a deducción por construcción o ampliación de la vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los gastos de conservación efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los gastos de sustitución de elementos tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las mejoras.

d) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción)

Con sujeción al límite de 1.500.000 pesetas, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del contribuyente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. Todo ello, sin perjuicio del resultado que arroje la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente, en los términos anteriormente comentados.

Porcentaje de deducción

En esta modalidad de deducción, el porcentaje aplicable será, en todo caso, el **15 por 100**, con independencia de que la construcción o ampliación de la vivienda habitual se haya efectuado con financiación ajena o no.

No obstante, en el momento que se produzca la entrega de la vivienda construida, podrán aplicarse los porcentajes incrementados de deducción, siempre que se cumplan los requisitos de financiación anteriormente comentados para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Cantidades depositadas en cuentas vivienda

Concepto

Una de las finalidades de las cuentas vivienda es permitir a los contribuyentes aplicar la deducción por las cantidades ahorradas en los ejercicios anteriores a la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual y que vayan a ser destinadas a estos fines. A tal efecto, la normativa reguladora del I.R.P.F. considera que se han destinado a la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente, las cantidades que se depositen en Entidades de crédito en cuentas que cumplan determinados requisitos de formalización y disposición.

Requisitos

a) Las cantidades deben ser depositadas en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, sin que sea necesario que tengan la denominación específica de cuenta vivienda.

En consecuencia, es preciso que las cuentas vivienda constituyan depósitos y no cualquier otro producto financiero.

***b) Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta* vivienda.** En caso de matrimonios, ambos cónyuges pueden ser cotitulares de una única cuenta vivienda o cada uno de ellos ostentar la titularidad exclusiva de su respectiva cuenta vivienda.

c) Los saldos de la cuenta deben destinarse exclusivamente a la primera adquisición o construcción, o a la rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

En consecuencia, es requisito necesario que el contribuyente no haya sido nunca propietario de otra edificación que hubiera constituido su vivienda habitual, tal y como ésta se ha definido a efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual, salvo en el caso de que las cantidades depositadas en la cuenta vivienda se destinen a la rehabilitación de la misma.

En el supuesto de rehabilitación no es necesario que se trate de la primera rehabilitación ni de la rehabilitación de la primera vivienda habitual.

d) Dicho destino ha de materializarse en el plazo de 4 años desde la apertura de la cuenta. No obstante, si la cuenta fue abierta antes de 1 de enero de 1999, el plazo es de 5 años.

Dentro del plazo de 4 años para aplicar el saldo de la cuenta vivienda a su finalidad pueden destinarse a la adquisición o construcción de la vivienda habitual otras cantidades que no procedan de la cuenta vivienda, sin perder el derecho a las deducciones practicadas, siempre que finalmente se aplique la totalidad del saldo de la cuenta vivienda en el plazo previsto. Sin embargo, las aportaciones realizadas a cuentas vivienda con posterioridad a la adquisición de la vivienda (finalización de las obras y entrega en caso de construcción) no originan derecho a la deducción.

Para consolidar las deducciones practicadas es necesario que la totalidad del saldo de la cuenta vivienda se aplique a la adquisición, construcción o rehabilitación de la vivienda habitual en el plazo de 4 años desde la apertura de la cuenta, y, además, adquirir la propiedad de dicha vivienda dentro de ese mismo plazo, salvo en el supuesto de construcción o rehabilitación.

e) Las cuentas vivienda deberán identificarse separadamente en la declaración del impuesto consignando el código cuenta cliente (CCC), el titular de la cuenta y la fecha de apertura.

■ ***Importante:*** *La propiedad, plena o compartida, de una vivienda habitual anterior impide la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda para la adquisición o construcción de vivienda, siendo irrelevante, a estos efectos, el hecho de que el contribuyente no haya practicado deducción por la vivienda anterior.*

Base de la deducción

Con sujeción al límite general de 1.500.000 pesetas, la base de la deducción está constituida por **las cantidades depositadas en la cuenta vivienda** por el contribuyente en el ejercicio.

■ ***Importante:*** *Si en el mismo período impositivo se han efectuado aportaciones a la cuenta vivienda y, con posterioridad, se han satisfecho cantidades por la adquisición de la vivienda habitual, el límite máximo anterior se aplicará al conjunto de las inversiones realizadas por ambos conceptos en el mismo período.*

Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable es, siempre y en todo caso, **el 15 por 100**, sin que resulten aplicables los porcentajes incrementados previstos para la adquisición de vivienda con financiación ajena.

Pérdida del derecho a las deducciones aplicadas

Una vez practicadas las deducciones por cantidades depositadas en cuenta vivienda, se perderá el derecho a dichas deducciones en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial, se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran 4 años a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda. Para las cuentas abiertas antes del día 1 de enero de 1999 dicho plazo es de 5 años.

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda, no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

Ejemplo:

Don J.C.A., adquiere el 3 de mayo de 2000 su primera vivienda habitual por 22.000.000 de pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición satisfechos por el mismo.

Para hacer efectivo dicho importe entrega 5.000.000 de pesetas, cantidad coincidente con el saldo de una cuenta vivienda abierta en 1998. De dicho saldo, 850.000 pesetas fueron depositadas en dicha cuenta el día 3 de febrero de 2000. Los 17.000.000 de pesetas restantes se financian con un préstamo hipotecario a 20 años concertado con la entidad financiera "X". Durante los tres primeros años no se amortiza cantidad que supere en su conjunto el 40 por 100 del préstamo solicitado.

Durante 2000, ha satisfecho por dicho préstamo el importe de 1.380.000 pesetas, cantidad en la que se incluyen la amortización y los intereses correspondientes al ejercicio 2000.

Determinar la deducción por inversión en vivienda aplicable en 2000, suponiendo que el patrimonio del contribuyente ha aumentado en dicho ejercicio en la cuantía de la inversión realizada.

Solución:

1. Deducción por adquisición de vivienda

Cantidad invertida en 2000	1.380.000
Porcentaje de deducción:	
- 750.000 x 25%	187.500
- 630.000 x 15%	94.500
**Total deducción por adquisición de vivienda ..... **	**282.000**

Solución (continuación):

2. Deducción por aportaciones a cuenta vivienda

Cantidad aportada en 2000	850.000
Límite máximo conjunto con la deducción por adquisición	1.500.000
Aportación con derecho a deducción **(1)** (1.500.000 - 1.380.000)	120.000
Total deducción por aportación a cuenta vivienda (15% s/120.000)	**18.000**

(1) Al operar el límite máximo de la base de la deducción conjuntamente con las cantidades destinadas a la adquisición de la vivienda y las aportadas a la cuenta vivienda, el contribuyente opta por reducir la base de deducción en las aportaciones a cuenta vivienda por corresponderle a éstas menor porcentaje de deducción.

Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de minusvalía

Concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual

A efectos de la deducción, tienen la consideración de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de la minusvalía del propio contribuyente, de su cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con él, las siguientes:

a) Las obras que impliquen una reforma del interior de la vivienda.

b) Las obras de modificación de elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca urbana, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico.

c) Las obras necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de la seguridad.

Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser calificadas como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con minusvalía, mediante certificado emitido por el IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los equipos de valoración y orientación dependientes de la misma.

■ ***Recuerde:*** *A efectos del incumplimiento del período mínimo de residencia de tres años para que la vivienda tenga el carácter de habitual, se entiende por circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda el hecho de que la anterior resulte inadecuada como consecuencia de la minusvalía padecida. Asimismo, la minusvalía padecida constituye un supuesto de no ocupación de la vivienda en el plazo de 12 meses, contados desde la adquisición de la misma.*

Requisitos subjetivos de la deducción

Los requisitos subjetivos que deben cumplirse para aplicar esta deducción son los siguientes:

1º Que el minusválido sea el propio contribuyente, su cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con él.

2º Que la vivienda esté ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el número anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

Cantidades invertidas con derecho a deducción (base de la deducción)

La base de la deducción está constituida por el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio en concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda por razones de minusvalía.

Límite de la deducción (inversión máxima deducible)

El importe máximo de la inversión con derecho a esta deducción está establecido en **2.000.000 de pesetas anuales**, sin que el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe pueda trasladarse a ejercicios futuros.

■ ***Recuerde:*** *Este límite es independiente del límite de 1.500.000 pesetas anuales establecido para los demás conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*

Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable será, en cada caso, el que corresponda de los que se indican a continuación, en función de que las obras e instalaciones de adecuación se hayan efectuado con financiación ajena o no.

1. **Cuando exista financiación ajena** y se cumplan los requisitos que a continuación se comentan, los porcentajes de deducción son los siguientes:

   a) Inversión realizada durante los dos años siguientes a la realización de las obras e instalaciones de adecuación:

   - Hasta 1.000.000 de pesetas ..... **el 25 por 100**
   - Exceso (hasta 2.000.000 de pesetas) ..... **el 15 por 100**

   b) Inversión realizada después de los dos años siguientes a la realización de las obras e instalaciones de adecuación:

   - Hasta 1.000.000 de pesetas ..... **el 20 por 100**
   - Exceso (hasta 2.000.000 de pesetas) ..... **el 15 por 100**

   A estos efectos, los dos años se computarán de fecha a fecha, de forma que si, por ejemplo, las obras e instalaciones de adecuación se realizaron el 9 de febrero de 1999, se considerarán como inversión realizada dentro de los dos primeros años las cantidades satisfechas hasta el día 9 de febrero del año 2001, inclusive.

2. **Cuando no exista financiación ajena** (o ésta no se ajuste a las condiciones que a continuación se comentan).

   - Inversión del ejercicio (hasta 2.000.000 de pesetas) .... el **15 por 100**

Requisitos de la financiación para la aplicación de los porcentajes incrementados

Para aplicar los porcentajes incrementados correspondientes a la financiación ajena, han de cumplirse los siguientes requisitos: **(1)**

- Que el importe financiado de las obras e instalaciones de adecuación suponga, al menos, el 30 por 100 de la inversión.

---

(1) El requisito relativo a que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados a que se refiere el apartado b) del epígrafe 1º del artículo 53 del Reglamento del Impuesto, ha sido anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000. El Auto aclaratorio de dicha sentencia declara, asimismo, nulo el apartado b) del epígrafe 2º del citado artículo 53.

- Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del préstamo solicitado.

Ejemplo:

Don R.O.A., ha adquirido su vivienda habitual en febrero de 2000 por 28.000.000 de pesetas, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el mismo. Para financiar dicha adquisición, ha concertado un préstamo hipotecario a 20 años con el Banco "Z". Durante los tres primeros años del préstamo no se amortizan cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

Durante el ejercicio 2000, ha satisfecho por dicho préstamo una anualidad de 1.680.000 pesetas de las que 975.000 pesetas corresponden a intereses y el resto a amortización del capital.

Asimismo, ha realizado en abril de 2000 obras e instalaciones en dicha vivienda para adecuarla a la situación de minusvalía padecida por uno de sus hijos. A tal efecto, cuenta con el correspondiente certificado emitido por el IMSERSO en el que dichas obras se califican como necesarias para adecuar la vivienda a la situación de la minusvalía padecida por su hijo.

El importe de las obras e instalaciones de adecuación ha ascendido a 4.950.000 pesetas para cuya financiación ha solicitado un préstamo personal del Banco "Z", a devolver en 4 años. Durante los tres primeros años se amortizan cantidades que superan en su conjunto el 40 por 100 del préstamo solicitado. Durante el ejercicio 2000, ha satisfecho en concepto de amortización e intereses de este préstamo la cantidad de 1.800.000 pesetas.

Determinar el importe de la deducción por inversión en vivienda en el ejercicio 2000, suponiendo que el contribuyente no ha deducido anteriormente cantidad alguna por adquisición de vivienda habitual y que la comprobación de su situación patrimonial arroja un aumento de su patrimonio a 31-12-2000 de 3.500.000 pesetas.

Solución:

Deducción por adquisición de vivienda habitual:

Cantidades invertidas en 2000		1.680.000
Límite máximo de deducción		1.500.000
Porcentaje de deducción: **(1)**		
- 750.000 x 25%	187.500	
- 750.000 x 15%	112.500	
Total deducción por adquisición	**300.000**	

Deducción por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda:

Cantidades invertidas en 2000	1.800.000	
Límite máximo **(2)**	2.000.000	
Porcentaje de deducción: 15 por 100 **(3)**		
Importe de la deducción (15% s/1.800.000)	270.000	
Total importe de la deducción 2000	**570.000**	

Notas:

(1) Al cumplirse los requisitos y condiciones de financiación ajena exigibles al respecto, procede la aplicación del porcentaje incrementado de deducción.

(2) El aumento patrimonial de 3.500.000 pesetas es superior a los límites máximos de deducción aplicados por el contribuyente (1.500.000 + 1.800.000) = 3.300.000 pesetas.

(3) Al tratarse de un préstamo a 4 años, en el que durante los tres primeros años se amortizarán cantidades que superan en su conjunto el 40 por 100 del préstamo solicitado, no resulta aplicable el porcentaje incrementado de deducción.

Deducciones por inversiones y creación de empleo en actividades económicas en estimación directa

En el ejercicio 2000, los regímenes de deducciones por inversiones y creación de empleo en actividades económicas en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, pueden estructurarse en las siguientes categorías:

- Régimen General de deducciones por inversiones (arts. 33 a 37 de la Ley 43/1995) y regímenes especiales establecidos en la disposición adicional décima de la Ley 66/1997 y disposición adicional novena de la Ley 55/1999.
- Régimen Especial para inversiones en Canarias.
- Régimen Especial para inversiones en el ámbito del "Proyecto Cartuja 1993".
- Saldos pendientes de aplicación de ejercicios anteriores. Dentro de dichos saldos cabe distinguir los siguientes:
  - Saldos pendientes de ejercicios anteriores correspondientes al régimen general y regímenes especiales de deducciones.
  - Saldos pendientes de ejercicios anteriores correspondientes a la creación de empleo.

Condiciones y requisitos generales de aplicación

Las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial o profesional resultan aplicables en el presente ejercicio a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas y **determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa**, en cualquiera de sus dos modalidades.

No obstante, las deducciones pendientes de aplicar procedentes de inversiones realizadas en ejercicios anteriores en los que el contribuyente haya estado incluido en el régimen de estimación directa y haya cumplido los requisitos establecidos al efecto, podrán deducirse en esta declaración y hasta la terminación del plazo legal concedido para ello, aunque los contribuyentes titulares estén acogidos en este ejercicio al régimen de estimación objetiva.

Las inversiones realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán ser objeto de deducción por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes en proporción a su participación en el resultado de la entidad.

Las inversiones realizadas por sociedades en régimen de transparencia fiscal podrán ser deducidas en sus propias declaraciones por los socios de las mismas, siempre que sean residentes en territorio español. A estos efectos, la deducción se aplicará sobre la base de las imputaciones que la sociedad transparente haya hecho al socio por este concepto, y que éste habrá hecho constar en la página 7 del modelo de declaración ordinaria (modelo D-100).

Régimen general de deducciones por inversiones y regímenes especiales establecidos en la disposición adicional décima de la Ley 66/1997 y disposición adicional novena de la Ley 55/1999

Los artículos 33 a 37 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (B.O.E. del 28), establecen las modalidades de inversiones que dan derecho a practicar las correspondientes deducciones en el ejercicio 2000, sus porcentajes y sus límites.

Por otro lado, en la disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (B.O.E. del 30), se establecen los beneficios fiscales aplicables a las inversiones realizadas en cumplimiento de los planes y programas relacionados con "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000", aprobados por el "Consorcio de la Ciudad de Santiago de Compostela".

Asimismo, en la disposición adicional novena de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (B.O.E. del 30), se establecen beneficios fiscales aplicables a las inversiones que, efectuadas en el término municipal de Salamanca, se realicen en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el "Consorcio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002".

Modalidades de inversiones	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (10)
1. Régimen general (Ley 43/1995)		
Gastos en actividades de investigación y desarrollo **(1)**	30/50 por 100 10 por 100 (adicional)	35 por 100 ó 45 por 100
Gastos en actividades de innovación tecnológica **(2)**	10/15 por 100	
Inversiones o gastos en actividades de exportación **(3)**	25 por 100	
Inversiones en bienes de interés cultural **(4)**	10 por 100	
Inversiones en producciones cinematográficas y audiovisuales **(4)**	5/20 por 100	
Inversiones en edición de libros **(4)**	5 por 100	
Inversiones para la protección del medio ambiente **(5)**	10 por 100	
Gastos de formación profesional **(6)**	5/10 por 100	
Creación de empleo (trabajadores minusválidos) **(7)**	--	
2. Regímenes especiales (disposición adicional 10ª Ley 66/1997 y disposición adicional 9ª Ley 55/1999)		
Inversiones "Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000" **(8)**	15 por 100	
Inversiones "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002" **(9)**	15 por 100	

Notas al cuadro:

(1) Los gastos en actividades de investigación y desarrollo que dan derecho a practicar esta deducción se definen en los apartados 1, 2 y 5 del artículo 33 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a los mismos por la Ley 55/1999. Asimismo, en el citado artículo se establecen los requisitos y condiciones para la aplicación de los porcentajes de deducción (30/50 por 100), así como, en su caso, la deducción adicional del 10 por 100.

(2) La realización de actividades de innovación tecnológica no incluidas en la anterior deducción así como los porcentajes de deducción aplicables se precisan en los apartados 3, 4 y 5 del artículo 33 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a los mismo por la Ley 55/1999.

(3) Las actividades de exportación que dan derecho a practicar la deducción se definen en el artículo 34 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Notas al cuadro (continuación):

(4) Las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y audiovisuales y edición de libros se contienen, respectivamente, en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 35 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

(5) Las inversiones para la protección del medio ambiente aptas para la deducción se especifican en el artículo 35.4 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada al mismo por la Ley 55/1999. El desarrollo reglamentario de esta deducción se contiene en el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (B.O.E. del 17).

(6) La deducción por gastos de formación profesional se desarrolla en el artículo 36 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

(7) La deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos se contiene en el artículo 36 bis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

(8) Las inversiones con derecho a deducción son las realizadas en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidas por el "Consorcio de la Ciudad de Santiago de Compostela" en el ámbito territorial fijado por el Real Decreto 612/1998, de 20 de abril, (B.O.E. del 21) .

(9) Las inversiones deben efectuarse en el término municipal de Salamanca, en cumplimiento de planes y programas de actividades establecidas por el "Consorcio para la Organización de Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002".

(10) El límite conjunto de todas las deducciones, como regla general, es el **35 por 100**. Este límite debe aplicarse sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria (casilla 57 del impreso de declaración, cuota íntegra total del impuesto) en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural (suma de los importes consignados en las casillas 58 y 60 a 65, ambas inclusive, del impreso de la declaración). Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las declaraciones de los 5 ejercicios inmediatos y sucesivos.

El límite de las deducciones se eleva al **45 por 100** cuando el importe de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo y por actividades de innovación tecnológica que correspondan a gastos efectuados en el propio período impositivo excedan del 10 por 100 de la cuota íntegra total del impuesto, minorada en las deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural y por inversiones en vivienda habitual.

Cuando existan saldos pendientes de deducciones de los ejercicios 1996 (excepto activos fijos nuevos), 1997, 1998 y 1999 el límite que proceda aplicar (**35 por 100 ó 45 por 100**) se aplicará conjuntamente a las deducciones del ejercicio 2000 y a los saldos pendientes de dichos ejercicios. Los saldos de deducciones en régimen general correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996 (exclusivamente en la modalidad de activos fijos nuevos) tienen el límite independiente conjunto del **35 por 100**.

Cómputo de los plazos

El cómputo de los plazos para la aplicación de estas deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a) En las empresas de nueva creación.

b) En las empresas que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

■ ***Importante:*** *Una misma inversión no puede dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una empresa. Los elementos patrimoniales afectos a estas deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o durante su vida útil, si ésta fuese inferior.*

Régimen especial de deducciones para inversiones en Canarias

Por lo que al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas afecta, el Régimen Fiscal Especial de Canarias comprende las siguientes modalidades de deducciones:

- Deducciones para inversiones en Canarias (Ley 20/1991).
- Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994).
- Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994).

Deducciones para inversiones en Canarias (art. 94 Ley 20/1991).

Las inversiones que permanezcan en el archipiélago Canario, realizadas por personas físicas que desarrollen actividades económicas en Canarias, podrán acogerse al Régimen General de deducciones previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con los porcentajes y límites específicos señalados en el siguiente cuadro:

Modalidades de inversiones	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (3)
Gastos en actividades de investigación y desarrollo **(1)**	54/90 por 100 30 por 100 (adicional)	
Gastos en actividades de innovación tecnológica **(1)**	30/35 por 100	
Inversiones o gastos en actividades de exportación	45 por 100	70 por 100 ó 81 por 100
Inversiones en bienes de interés cultural	30 por 100	
Inversiones en producciones cinematográfinas y audiovisuales **(1)**	25/40 por 100	
Inversiones en edición de libros	25 por 100	
Inversiones para la protección del medio ambiente	30 por 100	
Gastos de formación profesional	25/30 por 100	
Inversiones en adquisición de activos fijos nuevos o usados en ciertas condiciones **(2)**	25 por 100	50 por 100

Notas al cuadro:

(1) Las modalidades de inversiones y los requisitos determinantes de la aplicación de los distintos porcentajes de deducción se contienen en los artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a que se hace referencia en las notas **(1)** a **(7)** del cuadro de la página 371.

(2) Los activos fijos usados que dan derecho a deducción, deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

- Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- Equipos para procesos de información.
- Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

Asimismo, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del contribuyente, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

Notas al cuadro (continuación):

- Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- Mejora de la calidad del bien o servicio.

Finalmente, el contribuyente deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

(3) El límite conjunto sobre la cuota es independiente del que corresponda por las inversiones acogidas al Régimen General de deducciones y a los restantes Regímenes Especiales recogidos en el anexo B de la declaración Ordinaria (modelo D-100).

La aplicación del límite del **81 por 100**, está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para el límite del **45 por 100** que se comenta en la nota (**10)** del cuadro de la página 371.

Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994).

Cuantía de la deducción

El 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra, que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por los beneficiarios de la deducción, según establece el artículo 26, de la Ley 19/1994, de 6 de julio de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, modificado por el Real Decreto-ley 3/1996, de 26 de enero (B.O.E. del 27) y por el Real Decreto-ley 7/1998, de 19 de junio, (B.O.E. del 20).

Requisitos

- Que los bienes corporales producidos en Canarias deriven del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.
- Que los contribuyentes estén domiciliados en Canarias. Si los contribuyentes están domiciliados en otros territorios, deben dedicarse a la producción o transformación de los bienes anteriormente señalados en Canarias mediante sucursal o establecimiento permanente.
- Que determinen sus rendimiento en régimen de estimación directa.
- Que los rendimientos netos con derecho a bonificación sean positivos.

■ ***Importante:*** *Con efectos desde el 1 de enero de 1998, esta deducción no resultará aplicable a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, propios de las actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industrias del automóvil, siderurgia e industria del carbón.*

Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994).

Cuantía de la deducción

La cuantía de esta deducción es variable y se determina aplicando el tipo medio de gravamen (suma de los tipos medios de gravamen general y autonómico, casillas *TME* y *TMA* de la pá-

gina 11 de la declaración ordinaria) a las dotaciones que de los rendimientos netos de explotación del ejercicio se destinen a la Reserva para inversiones en Canarias prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (B.O.E. de 7 de julio), modificado por el Real Decreto-ley 7/1998, de 19 de junio, (B.O.E. del 20).

Requisitos

- Que el contribuyente determine sus rendimientos netos de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa y que dichos rendimientos provengan de actividades realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.
- Que la Reserva para Inversiones figure contabilizada de forma separada, y que no se disponga de ella en tanto que los bienes en que se haya materializado deban permanecer en la empresa.
- Que las cantidades destinadas a dicha Reserva se materialicen, en el plazo máximo de tres años contados desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya dotado la misma, en los bienes y valores previstos en la Ley 19/1994.
- Que los bienes en que se materialice la Reserva para Inversiones permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente durante cinco años como mínimo o durante su vida útil si fuera inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo que el contribuyente se dedique a dichas actividades a través de una explotación económica y no exista vinculación directa o indirecta con el arrendatario o cesionario de los mismos, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

  Cuando se trate de valores, éstos deben permanecer en el patrimonio del contribuyente durante cinco años ininterrumpidos.

  ■ ***Importante:*** *Con efectos desde el 1 de enero de 1998, no podrá acogerse al régimen de la reserva para inversiones en Canarias la parte del beneficio obtenido en el ejercicio procedente de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industrias del automóvil, siderurgia e industria del carbón.*

Límite de la deducción

El importe de esta deducción no podrá exceder del 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

En tributación conjunta el límite máximo de la deducción se aplica individualmente a cada uno de los cónyuges, si ambos tuvieran derecho a la deducción, sin que como resultado de esta aplicación pueda resultar una deducción superior al 80 por 100 de la cuota íntegra.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, para los mismos bienes en los que se materialice, con la deducción por inversiones.

Materializaciones realizadas en 2000

Además del importe de las dotaciones, en las casillas 988 y siguientes del anexo B del modelo de declaración ordinario (D-100) se indicará el importe que de las mismas se haya materializado en el ejercicio 2000, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el impreso de declaración.

Asimismo, se expresará con una clave de las que a continuación se relacionan según el tipo de bien en que se ha efectuado la materialización:

Clave 1.- Activos fijos de carácter inmobiliario.

Clave 2.- Restantes tipos de activos fijos.

Clave 3.- Inversiones en Deuda Pública autorizada.

Clave 4.- Suscripción de acciones o participaciones de las sociedades a que se refiere la letra c) del número 4 del artículo 27 de la Ley 19/1994.

Clave 5.- Esta clave se utilizará en el caso de que la cantidad materializada se reparta en distintos tipos de bienes.

Régimen especial de deducción "Proyecto Cartuja 1993" (Ley 31/1992).

Régimen "Proyecto Cartuja 1993" (Ley 31/1992)

Las inversiones realizadas durante 2000 en el "Proyecto Cartuja 1993" con derecho a deducción a que se refiere la Ley 31/1992, de 26 de noviembre, (B.O.E. del 27), cuya vigencia se ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2000, según el artículo 25 de la Ley 50/1998, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, son las que se recogen en el cuadro siguiente:

Modalidades de inversión	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (2)
1. Adquisiciones de bienes inmuebles ya existentes, afectos al desarrollo de la actividad empresarial, excluidos los terrenos. **(1)**	7,5 por 100	25 por 100
2. Trabajos de demolición y acondicionamiento de inmuebles y terrenos, al término de la Exposición, y obras de construcción y rehabilitación de edificios y otras construcciones afectos al desarrollo de la actividad empresarial. **(1)**	5 por 100	
3. Inversiones efectivamente realizadas en otros activos fijos materiales nuevos, excluidos los terrenos. **(1)**	5 por 100	
4. Gastos de investigación y desarrollo **(1)** - En intangibles ..... - En activos fijos	 30 por 100 45 por 100	25 por 100

Notas al cuadro:

(1) Las deducciones correspondientes a las inversiones recogidas en los números 1,2 y 3 son incompatibles para los mismos bienes con la deducción por inversiones del Régimen General establecido en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

La deducción recogida en el número 4 del cuadro anterior es incompatible para los mismos bienes con las deducciones recogidas en los números 1, 2 y 3 así como con las deducciones por inversiones del Régimen General establecidas en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

(2) El límite del 25 por 100 opera de forma independiente tanto respecto de las inversiones recogidas en los números 1,2 y 3 como de los gastos de investigación y desarrollo a que se refiere el número 4 de dicho cuadro.

Notas al cuadro (continuación):

Asimismo, dicho límite es independiente tanto de los establecidos por la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, como respecto de los límites propios de los Regímenes Especiales anteriormente comentados. La cantidad deducible que exceda de dichos límites podrá deducirse, sucesivamente, de las cuotas correspondientes de los cinco ejercicios siguientes.

■ ***Importante:*** *Este régimen de deducción por inversiones no resulta aplicable cuando las inversiones realizadas se financien con renta del inversor que, estando sujeta y no exenta, no haya sido integrada en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del período impositivo en que corresponda.*

Deducción por creación de empleo sin límite sobre la cuota

Las deducciones por creación de empleo sin límite sobre la cuota únicamente corresponden a saldos pendientes de aplicación procedentes del ejercicio 1995.

La aplicación de dicho saldo podrá realizarse en la declaración del presente ejercicio, sin que su aplicación esté sometida a ningún límite sobre la cuota.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

La aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla presenta diferentes modalidades en función de que el contribuyente resida o no en Ceuta o Melilla y, tratándose de contribuyentes residentes en dichas ciudades, de que el período de residencia sea inferior o igual o superior a 5 años.

En consecuencia, la deducción presenta las siguientes modalidades:

a) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo inferior a 5 años

En este supuesto, la deducción consiste en el **50% de la parte de la cuota íntegra** que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo igual o superior a 5 años

Los contribuyentes que hayan residido en Ceuta o Melilla durante un período de tiempo igual o superior a cinco años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, podrán aplicar la misma deducción por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades.

Para ello, es preciso que se cumpla el siguiente requisito:

- ***Que, al menos, la tercera parte del patrimonio neto del contribuyente***, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, ***esté situado en Ceuta o Melilla***.

  La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

Se consideran obtenidas en Ceuta o Melilla, a efectos de las anteriores deducciones, las rentas siguientes:

- **Los rendimientos del trabajo**, cuando deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios y, en particular, las prestaciones por desempleo y las reguladas en el ar-

tículo 16.2.a) de la Ley 40/1998 (pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades, planes de pensiones y contratos de seguro que originen rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo).

- **Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles** situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.
- **Los rendimientos que procedan del ejercicio de actividades económicas** efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla. A estos efectos, tienen la consideración de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o suponga la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

  Se estima que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.
- **Las ganancias patrimoniales** que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de bienes muebles situados en dichos territorios.
- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí se generen las rentas correspondientes.
- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto del arrendamiento esté situado en Ceuta o Melilla y se utilice efectivamente en dichos territorios.
- **Las rentas procedentes de sociedades** que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.
- **Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas** en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

c) Contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla

Los contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla podrán deducir el 50% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

■ ***Importante:*** *En ningún caso se puede aplicar la deducción, en esta modalidad, sobre las siguientes rentas:*

- *Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla.*
- *Los rendimientos del trabajo.*
- *Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.*
- *Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.*

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla no podrá superar en ningún caso el 50 por 100 de la cuota íntegra total del impuesto.

Capítulo XVI. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2000

Sumario

Introducción

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Castilla y León

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Cataluña

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Galicia

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad de Madrid

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de La Rioja

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Valenciana

Introducción

La Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (B.O.E. del 31), estableció que las Comunidades Autónomas a las que, con arreglo a dicha Ley, se les haya cedido el rendimiento del I.R.P.F. producido en su territorio, podrán asumir determinadas competencias normativas en relación con dicho Impuesto, incluyendo entre las mismas la regulación de deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta.

Haciendo uso de las competencias asumidas, las ocho Comunidades Autónomas que a continuación se relacionan han aprobado para el ejercicio 2000 deducciones autonómicas que podrán aplicar en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta exclusivamente los contribuyentes que, durante dicho ejercicio, hubieran tenido la residencia habitual en sus respectivos territorios. **(1)**

Comunidad Autónoma de las Illes Balears	- Deducciones por circunstancias personales y familiares. - Deducción por inversiones (vivienda). - Deducciones por gastos de conservación y mejora de fincas o terrenos en áreas de suelo rústico protegido.
Comunidad Autónoma de Castilla y León	- Deducciones por circunstancias personales y familiares. - Deducciones por donativos. Deducciones por inversiones en bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
Comunidad Autónoma de Cataluña	- Deducciones por circunstancias personales y familiares.
Comunidad Autónoma de Galicia	- Deducciones por circunstancias personales y familiares.
Comunidad de Madrid	- Deducciones por circunstancias personales y familiares. - Deducciones por acogimiento no remunerado de personas mayores de 65 años. - Deducciones por donativos.
Comunidad Autónoma de la Región de Murcia	- Deducciones por inversiones (vivienda). - Deducciones por donativos.
Comunidad Autónoma de La Rioja	- Deducciones por inversiones (vivienda).
Comunidad Valenciana	- Deducciones por circunstancias personales y familiares. - Deducciones por inversiones (vivienda). - Deducciones por donativos.

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

■ ***Atención:*** *Los contribuyentes con residencia habitual en el ejercicio 2000 en cualquier Comunidad Autónoma distinta de las anteriormente relacionadas, únicamente podrán aplicar las deducciones generales del Impuesto.*

■ ***Importante: Justificación documental de las deducciones autonómicas.***

La práctica de las deducciones autonómicas de la cuota del I.R.P.F. está condicionada a la adecuada justificación documental de las cantidades o de las circunstancias que, en cada caso, determinan el derecho a las mismas. Por consiguiente, el declarante deberá conservar en su poder los correspondientes justificantes para cualquier comprobación por parte de la Administración tributaria, sin que sea necesario que adjunte a su declaración documento alguno en relación con las deducciones practicadas.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por contribuyentes de edad igual o superior a 65 años.

Cuantía de la deducción:

- **4.000 pesetas** por cada contribuyente residente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears cuya edad sea igual o superior a 65 años el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).

Otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **1.500.000 pesetas** en declaración individual.
  - **2.000.000 de pesetas** en declaración conjunta.

Por invidentes, mutilados o inválidos.

Cuantía de la deducción:

- **10.000 pesetas** por cada contribuyente y, en su caso, por cada descendiente soltero o cada ascendiente, residente en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que sea invidente, mutilado o inválido, en los términos y con los requisitos y condiciones que a continuación se comentan.

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que la minusvalía o incapacidad afecte a cualquiera de las siguientes personas:
  a) Al propio contribuyente (o a cualquiera de los contribuyentes, en caso de declaraciones conjuntas).
  b) A los descendientes solteros y ascendientes en las siguientes condiciones:
     - Cualquiera que sea su edad.
     - Que las rentas obtenidas en el año 2000 no superen el salario mínimo interprofesional (989.520 pesetas en el ejercicio 2000).
     - Que dependan económicamente del contribuyente.
- En cualquiera de los casos anteriores debe tratarse de invidentes, mutilados o inválidos, físicos o psíquicos, congénitos o sobrevenidos en grado igual o superior al 33 por 100.
- Que para determinar la valoración de la minusvalía se pueda tener en cuenta el baremo de "factores sociales complementarios" a que se refiere el Anexo I, apartado B), de la Orden de 8 de marzo de 1984, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (B.O.E. del 16 y 17).
- Que la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **1.500.000 pesetas** en tributación individual.
  - **2.000.000 de pesetas** en tributación conjunta.

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes con residencia en las Illes Balears

Cuantía de la deducción:

- **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas para la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en el territorio de las Illes Balears, por contribuyentes con residencia en dicha Comunidad Autónoma que no hayan cumplido los 32 años de edad a la finalización del período impositivo (normalmente el 31 de diciembre).

Base de deducción:

- La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos de adquisición que hayan sido a cargo del contribuyente y, en caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de ésta

■ ***Importante:*** *La base máxima de esta deducción estará constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 1.500.000 pesetas en la suma de las cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción de la cuota por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del I.R.P.F., excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones que se exigen en relación con las deducciones generales por adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de vivienda habitual **(1)** y, además los siguientes:

- Que el contribuyente, residente en las Illes Balears, no haya cumplido los 32 años de edad a la finalización del período impositivo.
- Que la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **3.000.000 de pesetas** en tributación individual.
  - **5.000.000 de pesetas** en tributación conjunta.
- En caso de tributación conjunta, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan todas las condiciones y requisitos exigidos y por las cantidades efectivamente satisfechas por ellos.

Ejemplo:

Don P.C.A., con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, ha realizado una inversión por adquisición de vivienda habitual de 950.000 pesetas en el ejercicio 2000. Asimismo, ha realizado obras de adecuación de dicha vivienda por razón de la minusvalía de su hijo por importe de 780.000 pesetas.

El contribuyente cumple todos los requisitos exigidos para aplicar las deducciones generales por adquisición de vivienda habitual y por realización de obras de adecuación por razones de minusvalía, así como la deducción autonómica por adquisición de vivienda.

Determinar el importe de la deducción autonómica.

Solución:

La inversión realizada en la adquisición de la vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears da derecho a la aplicación de la deducción general y autonómica correspondiente a la adquisición de vivienda habitual. Ahora bien, en la deducción autonómica la base anual máxima está constituida por el importe resultante de minorar 1.500.000 pesetas en las cantidades que constituyan base por deducción en vivienda habitual en la normativa estatal, excluida la correspondiente a las obras de adecuación de la vivienda por razones de minusvalía. En consecuencia:

Deducción por adquisición de vivienda habitual en las Illes Balears:

- Cantidades invertidas en adquisición de vivienda	950.000
- Límite de deducción autonómica (1.500.000 - 950.000)	550.000
- Importe de la deducción autonómica (3% s/550.000)	16.500

(1) Véase, dentro del Capítulo XV, el apartado dedicado a las condiciones y requisitos de carácter general de la deducción por inversión en vivienda habitual, páginas 356 y siguientes.

Por gastos de guardería y similares de hijos menores de 3 años

Cuantía de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la custodia, en guarderías y centros escolares, de hijos que sean menores de 3 años de edad el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).

Límite máximo:

El importe de esta deducción no podrá superar la cantidad de **25.000 pesetas anuales** por declaración.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que los padres trabajen fuera del domicilio familiar.
- Que la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **2.000.000 de pesetas** en declaraciones individuales.
  - **3.000.000 de pesetas** en declaraciones conjuntas.
- En caso de declaración individual, la deducción se prorrateará por mitad en la declaración de cada uno de los padres.

Por gastos de conservación y mejora de terrenos en áreas de suelo rústico protegido.

Cuantía de la deducción:

- **El 25 por 100** de los gastos de conservación y mejora realizados por los titulares de fincas rústicas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido, a que se refiere el artículo 19.1, letras a), b) y c) de la Ley 6/1999, de 3 de abril, de las Directrices de Ordenación Territorial de las Illes Balears y de Medidas Tributarias (BOCAIB de 17 de abril y B.O.E. de 25 de mayo), siempre que ello no suponga la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de renta, por generar los citados terrenos rendimientos o ganancias patrimoniales sujetas durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

Requisitos y límite de aplicación de esta deducción:

- Que el contribuyente no haya considerado los anteriores gastos como deducibles de los ingresos brutos a los efectos de determinar la base imponible.
- Que, al menos, un 33 por 100 de la extensión de la finca quede incluida en una de las áreas de suelo rústico protegido.
- El importe de esta deducción no podrá superar la mayor de estas dos cantidades:
  - El importe satisfecho en concepto de Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica (IBI).
  - La cantidad de 1.000 pesetas por hectárea de extensión de la finca.

  Ambas cantidades se entienden referidas a la parte de los terrenos incluida en las áreas de suelo rústico protegido.

■ ***Importante:*** *El importe de esta deducción, junto con las restantes aplicables al contribuyente, podrá alcanzar hasta el 100 por 100 de la cuota íntegra autonómica del ejercicio en el que se hubiesen producido los gastos de conservación y mejora.*

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Castilla y León

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones:

Por familia numerosa.

Cuantía de la deducción:

- **35.000 pesetas** por el hecho de tener la condición de familia numerosa.

Como supuestos más habituales, tienen la consideración legal de familia numerosa las que tengan tres o más hijos. No obstante, será también familia numerosa aquella que, teniendo dos hijos, al menos uno de ellos sea minusválido o incapacitado para el trabajo o los dos cónyuges sean minusválidos o incapacitados. **(2)**

A efectos de esta deducción, la consideración de familia numerosa debe entenderse referida al último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre de 2000).

Esta deducción se incrementará en **15.000 pesetas** por cada hijo beneficiario de la condición de familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigidos para obtener tal condición.

Requisitos y otras condiciones de aplicación:

Estas deducciones únicamente podrán ser aplicadas por el cabeza de familia **(3)** y su cónyuge. Si presentasen declaraciones individuales, el importe de las deducciones se prorrateará entre ambos, por partes iguales.

Por el nacimiento o adopción de hijos.

Cuantía de la deducción:

- Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo y que conviva con el contribuyente:
  - **12.000 pesetas**, si se trata del primer hijo.
  - **24.000 pesetas**, si se trata del segundo hijo.

---

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

(2) Véanse la Ley 25/1971, de 19 de junio, de Protección a las Familias Numerosas, (B.O.E. del 24); la disposición adicional decimotercera de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, Presupuestos Generales del Estado para 1987 (B.O.E. del 24); la disposición final cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (B.O.E. del 31) y el artículo único de la Ley 8/1998, de 14 de abril, de ampliación del concepto de familia numerosa (B.O.E. del 15).

(3) A efectos de la deducción y de acuerdo con lo previsto en el artículo 3º de la Ley 25/1971, de 19 de junio, tendrá la consideración de cabeza de familia el padre; en su defecto, la madre, y, en caso de separación legal o de hecho, el cónyuge bajo cuyo cuidado hayan quedado los hijos.

- **36.000 pesetas**, si se trata del tercer hijo.
- **48.000 pesetas**, si se trata del cuarto hijo.
- **60.000 pesetas**, si se trata del quinto hijo y sucesivos.

Requisitos y otras condiciones de aplicación:

- Cuando los hijos nacidos o adoptados durante el período impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes, el importe de la deducción, en el supuesto de tributación individual, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.
- A los efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá exclusivamente a los hijos comunes de los progenitores, computándose a estos efectos tanto los que sean por naturaleza como por adopción.

Por cantidades donadas para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León.

Cuantía de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que las cantidades donadas sean destinadas a la rehabilitación y conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León.
- Que dichos bienes formen parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de Patrimonio Histórico Español.
- Que las cantidades se donen en favor de las siguientes entidades:
  - Las Administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.
  - La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
  - Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles del Patrimonio Histórico.

Cuantía de la deducción:

- **El 15 por 100** de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción:

- Que los bienes inmuebles estén ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.
- Que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles

reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

Límite máximo conjunto de las cantidades donadas y destinadas a restauración con derecho a deducción:

- La base máxima conjunta de las dos últimas deducciones autonómicas anteriormente comentadas no podrá exceder del **límite del 5 por 100 de la base liquidable total** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***927*** y ***47*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***42*** y ***47*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101).
- El **límite máximo del 5 por 100** de la base liquidable aplicable a estas deducciones autonómicas, actúa de forma separada e independiente del límite del 10 por 100, aplicable a las mismas deducciones generales, contemplado en la normativa estatal del I.R.P.F..

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Cataluña

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña, **(1)** podrán aplicar la siguiente deducción:

Por el nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo.

Cuantía de la deducción:

- **Cada uno de los progenitores** podrá deducir la cantidad de **25.000 pesetas** por el solo hecho del nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo durante el período impositivo.
- **En caso de declaración conjunta** de ambos progenitores, la deducción por este concepto será de **50.000 pesetas.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

En la aplicación de la deducción se observarán las reglas siguientes:

- La deducción podrá aplicarse aun en el caso de que el primero o anteriores hijos sean adoptados.
- La deducción también podrá ser aplicada por ambos progenitores en el caso de que el nacido o adoptado tenga la condición de segundo o ulterior hijo tan sólo para uno de ellos.

■ ***Importante:*** *Si alguno de los progenitores hubiera fallecido con anterioridad al día 30 de mayo de 2000, el importe de la deducción correspondiente al mismo será de 12.500 pesetas por cada hijo, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.*

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de Galicia

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones:

Por el nacimiento o adopción de hijos en el ejercicio.

Cuantía de la deducción:

- Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre de 2000):
  - **20.000 pesetas**, cuando se trate del primero o del segundo.
  - **30.000 pesetas**, cuando se trate del tercero.
  - **40.000 pesetas**, cuando se trate del cuarto.
  - **50.000 pesetas**, cuando se trate del quinto y sucesivos.
- En caso de nacimientos múltiples, la deducción que corresponda a cada hijo se incrementará en **10.000 pesetas.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Tratándose de hijos adoptados, es preciso que éstos hayan nacido en el período impositivo y que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto.
- La determinación del número de orden de cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo se realizará por cada contribuyente, siendo el número de orden que para éste represente el nacido o adoptado el determinante de la cuantía deducible. Por ello, puede ocurrir que un mismo hijo de derecho a la deducción de cuantías distintas para cada progenitor o adoptante, cuantías que deberán imputarse en su mitad si el nacido o adoptado convive con los dos progenitores o adoptantes y éstos presentan declaraciones individuales.
- Si el período impositivo fuese inferior al año natural, por fallecimiento del contribuyente que presenta declaración individual, se aplicará el importe total de la deducción que a éste le corresponda.

Por familia numerosa.

Cuantía de la deducción:

- El contribuyente que ostente el título de familia numerosa a la fecha de devengo del impuesto podrá deducir las siguientes cantidades:
  - **20.000 pesetas**, cuando se trate de familia numerosa de primera categoría. **(2)**
  - **30.000 pesetas**, cuando se trate de familia numerosa de segunda categoría.**(2)**
  - **40.000 pesetas**, cuando se trate de familia numerosa de categoría de honor. **(2)**

---

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

(2) Véanse la Ley 25/1971, de 19 de junio, de Protección a las Familias Numerosas, (B.O.E. del 24); la disposición adicional decimotercera de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, Presupuestos Generales del Estado para 1987 (B.O.E. 24); la disposición final cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, (B.O.E. del 31) y el artículo único de la Ley 8/1998, de 14 de abril, de ampliación del concepto de familia numerosa (B.O.E. del 15). Conforme a las citadas normas, la familia numerosa de 1ª categoría comprende a aquellas que tengan hasta seis hijos; la de 2ª categoría, las que tengan de siete a nueve hijos y la categoría de honor, las que tengan diez o más hijos. No obstante lo anterior, adquirirán la categoría inmediata superior aquellas familias numerosas, que, sin contar con el número máximo de hijos establecido para cada una de las categorías 1ª y 2ª, tengan dos o más hijos minusválidos o incapacitados para el trabajo, a cuyo efecto cada uno de éstos será computado como si de dos hijos se tratara.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa.
- Cuando los hijos convivan con más de un contribuyente, el importe de las deducciones se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad de Madrid

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones:

Por el nacimiento o adopción de hijos en el ejercicio.

Cuantía de la deducción:

- **25.960 pesetas** por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo y que conviva con el contribuyente el último día del mismo (normalmente, el 31 de diciembre de 2000).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **3.500.000 pesetas** anuales en declaración individual.
  - **5.000.000 de pesetas** anuales en declaración conjunta.
- Si los hijos nacidos o adoptados en el período impositivo conviven con ambos progenitores y éstos presentan declaraciones individuales, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

Por acogimiento no remunerado de personas mayores de 65 años.

Cuantía de la deducción:

- **51.000 pesetas** por cada persona mayor de 65 años que conviva durante más de 183 días al año con el contribuyente, en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Para disfrutar de esta deducción, el acogido no debe hallarse vinculado con el contribuyente por un grado de parentesco inferior al cuarto grado de consanguinidad o de afinidad.
- Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la deducción, su importe se dividirá entre el número de aquéllos.
- Para aplicar la deducción, el contribuyente deberá obtener el correspondiente certificado de la Consejería de Servicios Sociales de la Comunidad de Madrid, acreditativo del cumplimiento de los anteriores requisitos.

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

Por donativos a Fundaciones culturales y/o asistenciales inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Cuantía de la deducción:

- **El 10 por 100** de las cantidades donadas a Fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, cuyos fines sean prioritariamente de carácter cultural y/o asistencial en los términos que se determinan por la citada Ley y por el Decreto 26/1996, de 29 de febrero, por el que se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Constituye requisito imprescindible que estas Fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al Órgano de Protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones, así como la acreditación de la efectividad de la donación efectuada.

Límite máximo de los donativos con derecho a deducción:

La base de esta deducción autonómica está sujeta al **límite del 10 por 100 de la base liquidable del impuesto,** suma de las casillas ***927*** y ***47*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***42*** y ***47*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), límite que opera conjuntamente con el que afecta a las deducciones generales por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural. **(1)**

Por consiguiente, únicamente podrá aplicarse esta deducción autonómica por el importe de los donativos con derecho a la misma que no supere la cuantía que, en su caso, reste del citado límite tras practicar las deducciones generales del impuesto anteriormente mencionadas.

Ejemplo:

Un contribuyente con residencia habitual en la Comunidad de Madrid, ha realizado en el ejercicio 2000 las siguientes inversiones y donativos con derecho a deducciones generales de la cuota del impuesto:

- Inversiones en bienes de interés cultural ..... 200.000 pta.
- Donativo a la Cruz Roja Española ..... 50.000 pta.
- Donativo a la Fundación "A" ..... 50.000 pta.

La base liquidable declarada asciende a 3.200.000 pesetas y la Fundación "A" cumple todos los requisitos exigidos para otorgar derecho tanto a la deducción general por donativos como a la deducción autonómica.

Solución:

Dado que, para la deducción autonómica, el límite del 10 por 100 de la base liquidable opera conjuntamente con las deducciones generales que están sometidas a este tipo de limitación, el contribuyente procede, en primer lugar, a la determinación de la cuantía de dicho límite para, una vez descontadas las inversiones y donativos con derecho a deducciones generales de la cuota, determinar el límite o remanente máximo disponible a efectos de la deducción autonómica.

Límite general del 10 por 100 de la base liquidable:

- (10 por 100 s/3.200.000) ..... 320.000 pta.

(1) Véase dentro del Capítulo XV el epígrafe "Deducciones con límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente", páginas 353 y ss.

Solución (continuación):

Suma de inversiones y donativos con derecho a deducciones generales de la cuota:

- Inversiones en bienes de interés cultural	200.000 pta.	
- Donativo a la Cruz Roja Española	50.000 pta.	
- Donativo a la Fundación "A"	50.000 pta.	
Suma	300.000 pta.	
Remanente máximo disponible para la deducción autonómica:		
- (320.000 - 300.000)		20.000 pta.
Importe del donativo con derecho a deducción autonómica		50.000 pta.
Importe de la deducción autonómica:		
- 10 por 100 de 20.000 (la menor)		2.000 pta.

Nota: El resto del donativo efectuado (50.000 - 20.000) = 30.000 pta. no da derecho a deducción autonómica como consecuencia de la aplicación del límite del 10 por 100 de la base liquidable que se aplica conjuntamente con el límite general.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones:

Deducciones por adquisición de viviendas en el territorio de la Región de Murcia.

■ ***Importante:*** *Las deducciones por adquisición de viviendas en el territorio de la Región de Murcia resultarán aplicables en el ejercicio 2000 a las viviendas adquiridas o rehabilitadas a partir del día 1 de enero de 1998, siempre que se cumplan los demás requisitos que en cada caso se indican a continuación.*

Por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en la Región de Murcia.

Cuantía de la deducción:

- **El 2 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente en el territorio de la Región de Murcia, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.
- **El porcentaje será del 3 por 100,** para contribuyentes cuya **base liquidable general**, casilla ***927*** de la página 10 de la declaración ordinaria (D-100), o casilla ***42*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), sea **inferior a 2.500.000 pesetas**, siempre que **la base liquidable especial**, casilla ***47*** de la página 10 del modelo de declaración

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

ordinaria (D-100), o de la casilla de igual número de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere la cantidad de **250.000 pesetas**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones que se exigen en relación con la deducción general por adquisición de vivienda habitual **(1)** y, además, los siguientes:

- Que la vivienda esté situada en el territorio de la Región de Murcia.
- Tratándose de **adquisición o ampliación** de vivienda, debe tratarse de **viviendas de nueva construcción.**

  A estos efectos, se considerará vivienda nueva aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde dicha declaración.

Por adquisición de una segunda vivienda nueva situada en la Región de Murcia.

Cuantía de la deducción:

- **El 10 por 100** de las cantidades invertidas en el ejercicio para la adquisición, construcción o ampliación de otra vivienda nueva, además de la habitual, situada en la Región de Murcia, incluidos los gastos originados a cargo del adquirente y en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que se trate de una **vivienda nueva** situada en el territorio de la Región de Murcia.

  A estos efectos, se considerará vivienda nueva aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde la declaración de obra nueva.
- Que sea la **primera vivienda** que el contribuyente adquiere, construye o amplía **para destinarla a segunda vivienda.**

  A estos efectos, se computarán la totalidad de viviendas propiedad del contribuyente situadas en cualquier parte del territorio español.

Límites conjuntos aplicables a las deducciones por adquisición de viviendas en el territorio de la Región de Murcia.

- **La base máxima** de las dos deducciones anteriores está constituida por el resultado de restar de la cantidad de 1.500.000 pesetas la base de la deducción estatal por inversión en vivienda habitual.

  En el supuesto de la deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en la Región de Murcia, resultan aplicables las reglas establecidas en la legislación estatal para los casos en que se hayan practicado deducciones por una vivienda habitual anterior o se haya transmitido esta última obteniendo una ganancia patrimonial que se haya considerado exenta por reinversión.

  Asimismo, resulta aplicable a estas deducciones el requisito de aumento del patrimonio del contribuyente, al menos, en la cuantía de las inversiones con derecho a las mismas. **(1)**

(1) Véase, dentro del Capítulo XV, el apartado "Condiciones y requisitos de carácter general" en la deducción por inversión en vivienda habitual, páginas 356 y ss.

- **El importe conjunto** de las dos deducciones anteriores no podrá superar la cantidad de:
  - Con carácter general: **41.000 pesetas**.
  - Contribuyentes menores de 30 años en el momento del devengo del impuesto: **46.000 pesetas**.

Por donativos a fundaciones que tengan como fin primordial la protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.

Cuantía de la deducción:

- **El 20 por 100** de las cantidades donadas a Fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del Patrimonio Histórico de la Región de Murcia.

Base máxima de deducción:

La base máxima de esta deducción será la establecida con carácter general en la normativa estatal (el 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente para las deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural), minorada en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de dichas deducciones. **(1)**

Incompatibilidad:

La deducción autonómica por donativos es incompatible para los mismos donativos con la deducción regulada en la normativa estatal del I.R.P.F.. Por tanto, el contribuyente puede optar por aplicar sobre el importe del donativo bien la deducción general bien la autonómica, pero en ningún caso ambas.

Ejemplo:

Un contribuyente con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, ha realizado las siguientes inversiones y donativos con derecho a deducciones de la cuota del I.R.P.F. en el ejercicio 2000:

- Adquisición de vivienda habitual de nueva construcción en la Región de Murcia: ..... 950.000 pta.
- Donativo a la Cruz Roja..... 50.000 pta.
- Donativo a la Fundación "B": ..... 80.000 pta.

El período impositivo por el que se presenta la declaración coincide con el año natural 2000 y la base liquidable declarada asciende a 3.020.000 pesetas. Las cantidades invertidas en vivienda habitual cumplen los requisitos exigidos para otorgar derecho a deducciones generales y a deducciones autonómicas.

La fundación "B", que tiene como fin primordial el desarrollo de actuaciones de protección de Patrimonio Histórico de la Región de Murcia, no está incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

(1) Véase, dentro del Capítulo XV, el epígrafe "Deducciones con límite conjunto del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente", páginas 353 y ss.

Solución:

Deducción por adquisición de vivienda habitual en la Región de Murcia

- Cantidades invertidas en 2000		950.000 pta.
- Límite de deducción autonómica (1.500.000 - 950.000)		550.000 pta.
Porcentaje de deducción: 2 por 100		
- Importe de la deducción (2% s/550.000)		11.000 pta.

Deducción por donativos

- Cantidades donadas en 2000		130.000 pta.
- Cantidades donadas con derecho a deducción autonómica		80.000 pta.
- Límite máximo de deducción:		
10% s/3.020.000	302.000	
Menos: deducción estatal (Cruz Roja)	50.000	
Base de la deducción	252.000	
- Importe de la deducción por donativos **(1)** (20%/ 80.000)		16.000 pta.

(1) La deducción autonómica por donativos es incompatible con la deducción regulada en la normativa estatal del I.R.P.F. por los mismos donativos. Ahora bien, como el donativo efectuado a la Fundación "B" da derecho tanto a la deducción general como a la autonómica, el contribuyente puede optar por aplicar la deducción general o la autonómica.

En el ejemplo planteado, a la deducción general le resulta aplicable un porcentaje del 10 por 100 y a la autonómica un porcentaje del 20 por 100. En base a esta diferencia, el contribuyente opta por practicar la deducción autonómica y no practicar la correspondiente deducción general.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Autónoma de La Rioja

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones.

Por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual por jóvenes en La Rioja

Cuantía de la deducción:

- **El 3 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual situada en la Comunidad Autónoma de La Rioja por contribuyentes que tengan la consideración de "joven" a efectos de esta deducción.

  Son, asimismo, deducibles las cantidades depositadas en cuentas vivienda por los mencionados contribuyentes que se destinen por los mismos a la adquisición de la primera vivienda habitual situada en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para aplicar esta deducción deberán cumplirse los mismos requisitos y condiciones que se exigen en relación con las deducciones generales por adquisición de vivienda habitual y por aportaciones a cuentas vivienda **(1)** y, además, los siguientes:

- Debe tratarse de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.
- Que los adquirentes sean **jóvenes** con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

  A estos efectos, se considerará "joven" con derecho a esta deducción, el contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).

  En caso de declaraciones individuales de contribuyentes fallecidos en 2000 en cualquier día anterior al 31 de diciembre, la consideración de "joven" requerirá no haber cumplido los 32 años de edad.
- Que, en el período impositivo por el que se presenta la declaración, la base imponible del contribuyente previa a la aplicación de las reducciones correspondientes al mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no supere las siguientes cantidades:
  - **3.000.000 de pesetas** en declaración individual.
  - **5.000.000 de pesetas** en declaración conjunta.
- **En caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de "joven", por las cantidades efectivamente invertidas por ellos.
- La deducción por **cantidades depositadas en cuentas vivienda** requerirá que el contribuyente adquiera la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual antes de finalizar el año natural en que cumpla los 35 años de edad.

Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda situada en el medio rural en La Rioja.

Cuantía e importe máximo de la deducción:

- **El 7 por 100** de las cantidades invertidas en la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de una única segunda vivienda en el medio rural, con un **máximo de 75.000 pesetas** por período impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja.
- Que la vivienda constituya segunda residencia del contribuyente.
- Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios que se relacionan a continuación:

(1) Véase, dentro del Capítulo XV, el apartado dedicado a "Condiciones y requisitos de carácter general de la deducción por inversión en vivienda habitual", páginas 356 y ss, así como el apartado dedicado a "Cantidades depositadas en cuentas vivienda", páginas 364 y ss.

Abalos.
Aguilar del Río Alhama.
Ajamil.
Alcanadre.
Alesanco.
Alesón.
Almarza de Cameros.
Anguciana.
Anguiano.
Arenzana de Abajo.
Arenzana de Arriba.
Arnedillo.
Arrúbal.
Ausejo.
Azofra.
Badarán.
Bañares.
Baños de Rioja.
Baños de Río Tobía.
Berceo.
Bergasa y Carbonera.
Bergasillas Bajera.
Bezares.
Bobadilla.
Brieva de Cameros.
Briñas.
Briones.
Cabezón de Cameros.
Camprovín.
Canales de la Sierra.
Cañas.
Canillas de Río Tuerto.
Cárdenas.
Casalarreina.
Castañares de Rioja.
Castroviejo.
Cellórigo.
Cidamón.
Cihuri.
Cirueña.
Clavijo.
Cordovín.
Corera.
Cornago.
Corporales.
Cuzcurrita de Río Tirón.
Daroca de Rioja.
El Rasillo.
El Redal.
El Villar de Arnedo.
Enciso.
Estollo.
Foncea.
Fonzaleche.
Galbárruli.
Galilea.
Gallinero de Cameros.
Gimileo.
Grañón.
Grávalos.
Herce.
Herramélluri.
Hervías.
Hormilla.
Hormilleja.
Hornillos de Cameros.
Hornos de Moncalvillo.
Huércanos.
Igea.
Jalón de Cameros.
Laguna de Cameros.
Lagunilla de Jubera.
Ledesma de la Cogolla.
Leiva.
Leza de Río Leza.
Lumbreras.
Manjarrés.
Mansilla.
Manzanares de Rioja.
Matute.
Medrano.
Munilla.
Murillo de Río Leza.
Muro de Aguas.
Muro en Cameros.
Nalda.
Navajún.
Nestares.
Nieva de Cameros.
Ochánduri.
Ocón.
Ojacastro.
Ollauri.
Ortigosa.
Pazuengos.
Pedroso.
Pinillos.
Pradejón.
Pradillo.
Préjano.
Rabanera.
Robres del Castillo.
Rodezno.
Sajazarra.
San Asensio.
San Millán de la Cogolla.
San Millán de Yécora.
San Román de Cameros.
San Torcuato.
Santa Coloma.
Santa Engracia.
Santa Eulalia Bajera.
Santurde.
Santurdejo.
Sojuela.
Sorzano.
Sotés.
Soto en Cameros.
Terroba.
Tirgo.
Tobía.
Tormantos.
Torre en Cameros.
Torrecilla en Cameros.
Torrecilla sobre Alesanco.
Torremontalbo.
Treviana.
Tricio.
Tudelilla.
Uruñuela.
Valdemadera.
Valgañón.
Ventosa.
Ventrosa.
Viguera.
Villalba de Rioja.
Villalobar de Rioja.
Villanueva de Cameros.
Villar de Torre.
Villarejo.
Villarroya.
Villarta-Quintana.
Villavelayo.
Villaverde de Rioja.
Villoslada de Cameros.
Viniegra de Abajo.
Viniegra de Arriba.
Zarzosa.
Zarratón.
Zorraquín.

El límite máximo anual común para estas deducciones autonómicas.

- La base máxima anual de estas deducciones autonómicas (adquisición o rehabilitación de vivienda habitual por jóvenes y de segunda vivienda en medio rural) vendrá constituido por el importe resultante de minorar la cantidad de 1.500.000 pesetas, en las cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de minusvalía.

  En el supuesto de la deducción por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual por jóvenes en La Rioja, resultan aplicables las limitaciones establecidas en la normativa estatal para los casos en que se haya gozado de deducciones por otras viviendas habituales anteriores y para el caso de que se haya obtenido una ganancia patrimonial exenta por reinversión, debiendo cumplirse igualmente el requisito relativo al aumento de patrimonio establecido en la normativa estatal. **(1)**

(1) Dichos requisitos se comentan dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000" páginas 358 a 361.

Ejemplo:

Un contribuyente de 30 años de edad, con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja y que declara individualmente, ha realizado las siguientes inversiones con derecho a deducción en el ejercicio 2000:

- Adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma ..... 700.000 pta.
- Adquisición de segunda vivienda en uno de los municipios del medio rural ..... 1.100.000 pta.

El declarante cumple todos los requisitos exigidos para aplicar la deducción general por adquisición de vivienda habitual, así como las deducciones autonómicas por adquisición de vivienda habitual y adquisición de segunda vivienda en un municipio del medio rural.

Solución:

Las inversiones realizadas en adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja y de una segunda vivienda situada en uno de los municipios del medio rural de dicha Comunidad dan derecho a la aplicación de las correspondientes deducciones autonómicas, estando dichas inversiones sujetas a una base anual máxima constituida por el importe resultante de minorar 1.500.000 pesetas en las cantidades que constituyan base por deducción en vivienda en la normativa estatal.

Base máxima anual de deducción autonómica: (1.500.000 - 700.000) ..... 800.000 pta.

Una vez determinado el límite máximo a efectos de las deducciones autonómicas, el contribuyente puede optar por:

a) Aplicar la deducción autonómica por adquisición de vivienda habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja (700.000 pesetas x 3% = 21.000 pesetas) y el resto de base máxima anual en la adquisición de la segunda vivienda (100.000 x 7% = 7.000 pesetas), totalizando deducciones autonómicas por importe de 28.000 pesetas.

b) Aplicar la base máxima anual (800.000 pesetas) a la deducción por adquisición de segunda vivienda en medio rural, ascendiendo la deducción en este caso a 56.000 pesetas, (800.000 x 7%).

En consecuencia, si el contribuyente opta por esta última alternativa, puede acreditar la siguiente deducción:

Deducción por adquisición de segunda vivienda en medio rural ..... 56.000 pta.

Deducciones autonómicas establecidas para el año 2000 por la Comunidad Valenciana

Los contribuyentes que en el ejercicio 2000 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Valenciana, **(1)** podrán aplicar las siguientes deducciones:

Por el nacimiento o adopción del tercero o sucesivos hijos.

Cuantía de la deducción:

- **25.000 pesetas** por cada hijo.

(1) Véase dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma", página 4.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado plenamente durante el ejercicio 2000 y haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que el hijo sea el tercero o posterior del contribuyente.

  Cuando el hijo sea el tercero o posterior para ambos progenitores, cada uno de ellos podrá aplicar íntegramente la deducción. En caso de que solamente lo sea para uno de ellos, será éste el único que podrá aplicar la deducción, asimismo por su cuantía íntegra.
- En el supuesto de declaración conjunta, el importe de esta deducción será la suma de las que hubieran correspondido al padre y a la madre en tributación individual.

Por contribuyentes minusválidos de edad igual o superior a 65 años.

Cuantía de la deducción:

- **25.000 pesetas** por cada contribuyente minusválido de edad igual o superior a 65 años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento simultáneo de los dos requisitos siguientes:

- **Que el contribuyente tenga, al menos, 65 años de edad** a la fecha del devengo del impuesto (normalmente a 31 de diciembre de 2000).
- **Que sea invidente, mutilado o inválido, físico o psíquico**, congénito o sobrevenido, en el grado mínimo y condiciones que establezca la normativa estatal. **(1)**

  No procederá esta deducción si, como consecuencia de la discapacidad a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que se halle exenta del impuesto.

Por adquisición de la primera vivienda habitual por contribuyentes de hasta 35 años de edad.

Cuantía de la deducción:

- **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la adquisición, construcción o ampliación de la primera vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regula la deducción por inversión en vivienda habitual, **(2)** para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

---

(1) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 del Reglamento del I.R.P.F. tienen la consideración de minusválidos los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. No obstante, se considerarán afectos de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

(2) Véase, dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000", el apartado dedicado a las condiciones y requisitos de carácter general en la deducción por inversión en vivienda habitual, páginas 356 y ss.

- Que se trate de la **adquisición de la primera vivienda habitual.**
- Que la **edad del contribuyente**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), **sea igual o inferior a 35 años.**
- Que el resultado obtenido al adicionar a la base imponible del contribuyente su mínimo personal y familiar y las reducciones de los rendimientos provenientes de sus distintas fuentes de renta a las que, en su caso, tenga derecho, no sea superior a **1.979.040 pesetas** (dos veces el salario mínimo interprofesional para el ejercicio 2000).

Por destinar ayudas públicas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Cuantía de la deducción:

- **15.000 pesetas** por contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que, durante el período impositivo, el contribuyente haya destinado efectivamente a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual las cantidades procedentes de una subvención concedida a tal fin por la Generalitat Valenciana.

  Las cantidades se entenderán efectivamente destinadas a adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto. Asimismo, los conceptos de vivienda habitual y rehabilitación de la misma son los establecidos en la citada normativa.

- En caso de rehabilitación, ésta deberá ser calificada como actuación protegible, de conformidad con la normativa reguladora de este tipo de actuaciones vigente en cada momento.

  ■ ***Importante:*** *Esta deducción es incompatible con la deducción por adquisición de la primera vivienda habitual por contribuyentes de hasta 35 años de edad, comentada anteriormente.*

Requisito conjunto aplicable a las dos deducciones anteriores.

La aplicación de las deducciones por adquisición de primera vivienda habitual por contribuyentes de hasta 35 años de edad y por destinar ayudas públicas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente. **(1)**

Por donaciones con finalidad ecológica.

Cuantía de la deducción:

- **El 20 por 100** de las donaciones efectuadas durante el período impositivo.

(1) El cómputo de la situación patrimonial al comienzo y a la finalización del período impositio se comenta en el Capítulo XV de este Manual, páginas 358 y 359.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para tener derecho a esta deducción, las donaciones deberán haberse efectuado en favor de cualquiera de las siguientes entidades:

- La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana.
- Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas anteriormente, cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente.
- Las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (B.O.E. del 25), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

Por donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 10 por 100** de las donaciones puras y simples de bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:
  - La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana.
  - Las entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales anteriormente citadas.
  - Las Universidades Públicas de la Comunidad Valenciana.
  - Las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

Por donativos para conservar, reparar o restaurar bienes del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100** de las cantidades dinerarias donadas a cualquiera de las entidades relacionadas en el apartado "Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción" en relación con la deducción anterior, para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en su Inventario General.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

Para poder deducir los donativos efectuados a las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la citada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, que se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana, es requisito imprescindible que las entidades donatarias tengan por exclusivo fin la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico o cultural.

Justificación documental de las deducciones autonómicas por donativos.

Para tener derecho a las deducciones por donativos con finalidad ecológica y por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano, deberá poderse acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante **certificación expedida por la entidad donataria** en la que, además del N.I.F. y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se hagan constar los siguientes extremos:

- Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien donado, cuando se trate de donaciones en especie. En este supuesto, deberá constar en el certificado el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado. Asimismo, en la certificación expedida por la Consellería de Medio Ambiente si se trata de donaciones con finalidad ecológica, o por la Consellería de Cultura y Educación en el resto de donaciones de bienes, deberá constar el valor de los bienes donados.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.
- Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en los artículos 41 a 45, ambos inclusive, de la precitada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, cuando se trate de donaciones con finalidad ecológica, o relativas al Patrimonio Cultural Valenciano, realizadas en favor de entidades sin fines lucrativos.

Por la realización por uno de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar

Cuantía de la deducción:

- **20.000 pesetas.**

A efectos de esta deducción, se entiende que uno de los cónyuges realiza labores no remuneradas en el hogar cuando en una unidad familiar integrada por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere, los hijos menores y los mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, **sólo uno de sus miembros perciba rendimientos** del trabajo, de actividades económicas **o imputaciones de bases imponibles** de entidades en régimen de transparencia fiscal.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción:

- Que la **base liquidable general de la unidad familiar**, casilla ***927*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o casilla ***42*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), **no supere la cantidad de 2.000.000 de pesetas.**
- **Que ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga rendimientos íntegros** por imputaciones de rentas inmobiliarias, ni del capital inmobiliario, ni ganancias o pérdidas patrimoniales, ni tampoco rendimientos del capital mobiliario **en cuantía superior a 50.000 pesetas anuales**.
- **Que tengan dos o más descendientes** que den derecho a la correspondiente reducción para el cálculo del mínimo familiar. **(1)**

(1) Las condiciones y requisitos que deben concurrir en los descendientes para que éstos otorguen derecho a sus ascendientes a la correspondiente reducción por mínimo familiar se comentan en el Capítulo XII, páginas 319 y ss.

■ ***Importante:*** *Cumplidos los anteriores requisitos, esta deducción podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar. En el supuesto de que los miembros de la unidad familiar presenten declaraciones individuales, esta deducción únicamente podrá aplicarla en su declaración el cónyuge que no obtenga rendimientos.*

Por cantidades destinadas por sus titulares a conservar, reparar o restaurar bienes del Patrimonio Cultural Valenciano.

Cuantía de la deducción:

- **El 5 por 100** de las cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General del mismo.

Límite máximo de la base de esta deducción:

La base de esta deducción no podrá superar el **20 por 100 de la base liquidable** del contribuyente, suma de las casillas ***927*** y ***47*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o de las casillas ***42*** y ***47*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101).

Capítulo XVII. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación y cuota diferencial

Sumario

Introducción

Pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores

Principales deducciones de ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar la cuota líquida.

Deducción por doble imposición de dividendos

Deducción por doble imposición internacional

Régimen general de deducción por doble imposición internacional.

Régimen especial de deducción en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional.

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen

Compensación fiscal a contribuyentes arrendatarios de su vivienda habitual

Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual

Cuota resultante de la autoliquidación

Cuota diferencial

Retenciones e ingresos a cuenta.

Pagos fraccionados.

Bonificaciones otorgadas conforme al programa "PREVER".

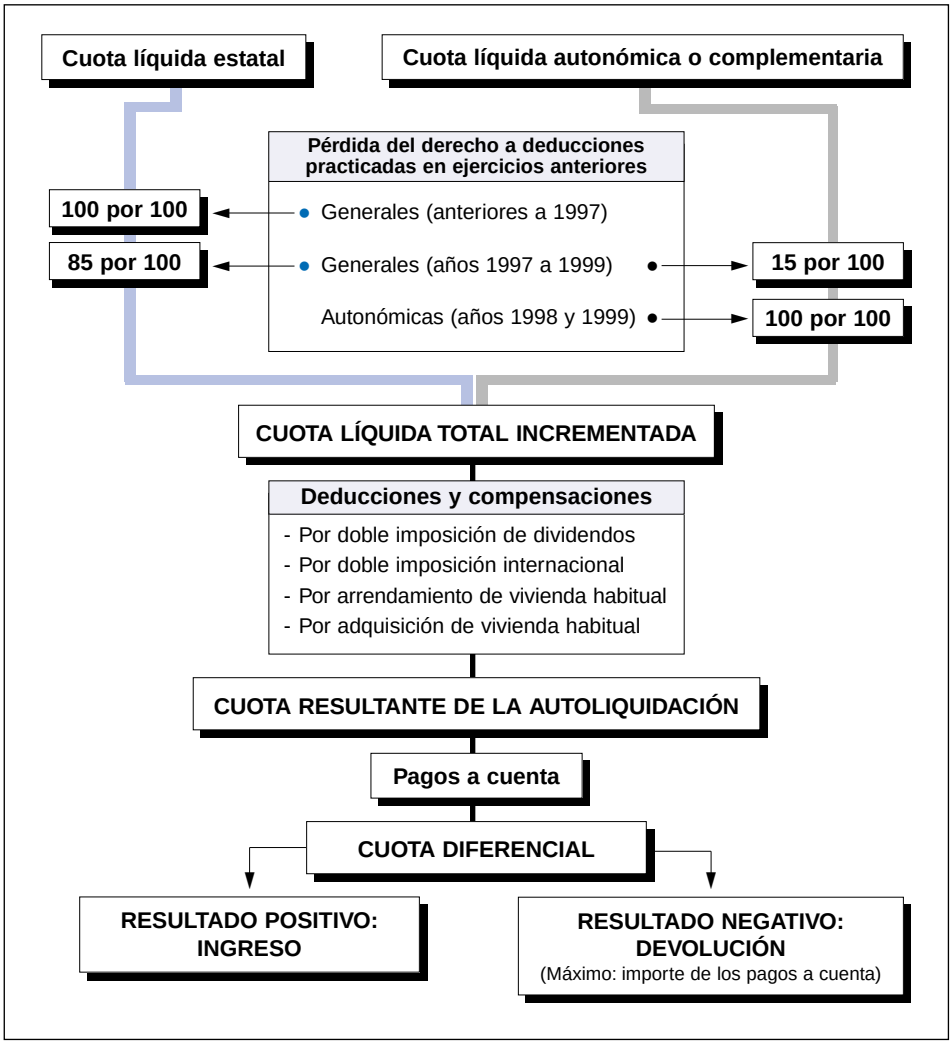
Regularización de situaciones tributarias mediante declaración complementaria

Introducción

Una vez cuantificado el importe de la cuota líquida total, las operaciones de liquidación finalizan con la determinación sucesiva de las siguientes magnitudes:

- Cuota líquida total incrementada.
- Cuota resultante de la autoliquidación.
- Cuota diferencial.

El siguiente esquema recoge, de forma gráfica y resumida, las fases liquidatorias del I.R.P.F. hasta determinar el resultado a ingresar o a devolver de la declaración.



Pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores

Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones ya practicadas, por incumplimiento de algunos de los requisitos exigibles para consolidar tal derecho, el contribuyente vendrá obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los correspondientes intereses de demora.

Las cuantías en las que proceda incrementar la cuota líquida por estos conceptos deberán determinarse con arreglo al siguiente detalle:

- Deducciones generales de la cuota correspondientes a ejercicios anteriores al de 1997:
  El importe de las deducciones indebidas más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida estatal.
- Deducciones generales de la cuota correspondientes a los ejercicios 1997 a 1999:
  El importe de las deducciones indebidas más los intereses de demora se aplicarán en un 85 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 15 por 100 a incrementar la cuota autonómica o complementaria.
- Deducciones autonómicas de la cuota correspondientes a 1998 y 1999:
  El importe de las deducciones autonómicas indebidas más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida autonómica o complementaria.

Principales deducciones de ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar la cuota líquida

Entre las deducciones practicadas en declaraciones de ejercicios anteriores cuya pérdida sobrevenida del derecho determina la obligación de incrementar la cuota líquida de la declaración del ejercicio 2000, cabe destacar las siguientes:

1. Deducciones generales de ejercicios anteriores por inversión empresarial.

Cuando en un ejercicio posterior a aquél en que se hubiesen aplicado las deducciones por inversión empresarial, se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para consolidar el derecho dichas deducciones, la regularización deberá realizarla el propio contribuyente en la declaración del ejercicio en que haya tenido lugar el incumplimiento, sumando a la cuota líquida del impuesto, en los términos comentados en los dos primeros puntos anteriores, el importe de las deducciones practicadas cuyo derecho se hubiese perdido por esta causa, más los intereses de demora correspondientes al período durante el cual se haya disfrutado de la deducción.

2. Deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por aportaciones a cuentas vivienda.

Con arreglo a la normativa vigente en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto, se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dicho ejercicio, se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente disponga de las cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial, se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

   Sin embargo, la simple transferencia de las cantidades depositadas de una cuenta vivienda a otra no implica disposición de las mismas para fines diferentes de la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.

b) Que transcurra el plazo legalmente establecido, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.

c) Que la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por este concepto.

3. Deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por cantidades invertidas en la adquisición o construcción de la vivienda habitual.

Con arreglo a la normativa vigente en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto, se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dichos ejercicios, se produzcan las siguientes circunstancias:

a) Incumplimiento del plazo continuado de tres años de ocupación de la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de domicilio. **(1)**

b) Haberse incumplido el plazo de cuatro años para la terminación de las obras, contado desde el inicio de la inversión, salvo que, por concurrencia de los requisitos legalmente establecidos, dicho plazo sea objeto de ampliación. **(2)**

   Deberán restituir las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, junto a los correspondientes intereses de demora, aquellos contribuyentes que, habiendo solicitado ampliación del plazo de cuatro años para construir la vivienda, hayan visto desestimada en el ejercicio 2000 su solicitud por la Administración.

c) Incumplimiento del plazo de 12 meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras, para que el contribuyente habite de manera efectiva y con carácter permanente la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan la ocupación de la vivienda. **(1)**

4. Deducciones por donaciones de bienes u obras de arte acogidas a la Ley 30/1994.

La pérdida del derecho a la deducción correspondiente por la realización de donaciones de bienes u obras de arte en favor de fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, puede producirse como consecuencia de la revocación de dichas donaciones.

---

(1) Véase dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000", el concepto y requisitos de vivienda habitual, páginas 356 y ss.

(2) Los requisitos y condiciones para la ampliación del plazo de cuatro años se comentan, dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000", en el epígrafe "Construcción o ampliación de la vivienda habitual", página 363.

5. Deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural.

La pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores por este concepto puede producirse por el incumplimiento del requisito de permanencia de los bienes de interés cultural en el patrimonio del adquirente durante un plazo de tres años. **(1)**

■ ***Nota común a todos los supuestos de pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores:***

El procedimiento de regularización comentado no resulta aplicable a las deducciones que fueron incorrecta o indebidamente practicadas en el ejercicio en que se aplicaron, por lo que su regularización deberá efectuarse mediante declaración-liquidación complementaria a la originariamente presentada en dicho ejercicio.

Cálculo de los intereses de demora.

Cuestiones generales:

Cuando las deducciones que proceda regularizar en la declaración correspondiente al presente ejercicio se hubieran practicado en declaraciones de diferentes ejercicios, los intereses de demora deberán determinarse por separado respecto de las cantidades deducidas en cada declaración, trasladando posteriormente la suma a la casilla que corresponda de las reflejadas en la página 12 de la declaración con los números ***77***, ***79*** y ***81***.

- **Si las declaraciones en que se hubieran practicado las mencionadas deducciones hubieran resultado a ingresar**, los intereses de demora correspondientes a las cantidades deducidas en cada una de ellas se determinarán en función del tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio de que se trate y la fecha en que se presente la declaración del ejercicio 2000.
- **Si como resultado de la declaración en la que se practicaron las deducciones que ahora se restituyen se obtuvo una devolución**, el período de demora se computará desde la fecha en que ésta se hubiera percibido.

A efectos del cálculo de los intereses de demora, las fechas de vencimiento de los plazos de presentación de las declaraciones positivas de los últimos ejercicios anteriores al 2000 y los tipos de interés de demora vigentes en cada uno de dichos ejercicios son los siguientes:

Vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones a ingresar

Ejercicio	Fecha
1993	20-06-94
1994	20-06-95
1995	20-06-96
1996	20-06-97
1997	22-06-98
1998	21-06-99
1999	20-06-00

Tipos de intereses de demora vigentes en cada uno de los ejercicios que se indican

Ejercicio	Tipo vigente
1994	11,00
1995	11,00
1996	11,00
1997	9,50
1998	7,50
1999	5,50
2000	5,50
2001	6,50

(1) Véase, dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EJERCICIO 2000", el epígrafe dedicado a la "Deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural", página 353.

Reglas de cálculo:

Los intereses se calcularán aplicando al importe de la deducción indebida el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios comprendidos entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio en que se efectuó la deducción indebida (o, en su caso, desde la fecha en que se obtuvo la devolución) y la fecha en que se presente la declaración del ejercicio 2000.

La suma de los intereses de demora correspondientes a cada uno de dichos ejercicios determinará el importe total de los intereses de demora correspondientes a la deducción indebida.

En la determinación de los intereses de demora pueden distinguirse, a estos efectos, tres períodos:

- **Período inicial**, que comprenderá el número de días transcurrido desde el siguiente al que finalizó el plazo de declaración correspondiente al ejercicio en que se practicó la deducción que ahora se restituye (o, en su caso, desde la fecha en que se obtuvo la devolución) y el día 31 de diciembre de dicho año.

  La determinación del importe de los intereses de demora correspondientes a este período puede realizarse utilizando la siguiente fórmula de cálculo:

$$\text{Intereses demora período inicial} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100} \times \frac{\text{período (nº de días)}}{365}$$

  Como tipo de interés se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en el ejercicio al que corresponda el período inicial.

- **Período intermedio**, que comprenderá cada uno de los años completos siguientes al período inicial, hasta el 31 de diciembre de 2000.

  La determinación de los intereses de demora correspondientes a cada uno de los años naturales comprendidos en este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora de cada año} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100}$$

  Como tipo de interés se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años integrantes de este período.

  No obstante, dado que en los ejercicios 1994, 1995 y 1996 estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (11 por 100), los intereses correspondientes a aquellos de dichos ejercicios que formen parte del período intermedio, podrán determinarse de forma global, multiplicando el mencionado tipo de interés de demora por el número de dichos años que integren el referido período.

- **Período final**, que es el comprendido entre el 1 de enero de 2001 y el día de presentación de la declaración del ejercicio 2000.

  La determinación de los intereses correspondientes a este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora período final} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{6{,}5}{100} \times \frac{T_{01}}{365}$$

  $\mathbf{T_{01}}$ representa el número de días del período de demora comprendidos dentro del ejercicio 2001, es decir, los transcurridos entre el día 1 de enero y la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2000.

Ejemplo:

Don R.I.T. abrió el 30 de diciembre de 1996 una cuenta vivienda, en la que ha ido depositando diversas cantidades por las cuales ha practicado en cada ejercicio las correlativas deducciones en la cuota del Impuesto, con arreglo al siguiente detalle:

Año	Importe depositado	Deducciones practicadas
1996	1.000.000 pta.	150.000 pta.
1997	3.000.000 pta.	450.000 pta.
1998	2.500.000 pta.	375.000 pta.
1999	500.000 pta.	75.000 pta.

Por necesidades económicas, el 1 de febrero de 2000 dispuso de 1.500.000 pesetas de esta cuenta para fines distintos de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

¿Qué cantidad deberá ingresar en la declaración de 2000 como consecuencia de la disposición de fondos efectuada, si dicha declaración se presenta el día 20 de junio de 2001 y todas las declaraciones de los ejercicios anteriores fueron positivas, a excepción de la declaración del ejercicio 1996, que resultó a devolver y cuya devolución se produjo el día 30 de noviembre de 1997?.

Solución

1. Importe de las deducciones indebidas.

Como ha dispuesto de 1.500.000 de pesetas y, a estos efectos, se entiende que son las primeras imposiciones que hizo en la cuenta, 1.000.000 de pesetas corresponderán a las depositadas en 1996 y 500.000 pesetas a las depositadas en 1997.

Por consiguiente, el importe de las deducciones que procede reintegrar es el siguiente:

Deducción practicada en la declaración de 1996: 15% de 1.000.000 ..... 150.000 pta.
Deducción practicada en la declaración de 1997: 15% de 500.000 ..... 75.000 pta.
Total ..... 225.000 pta.

A esta cantidad habrá que añadir los correspondientes intereses de demora, calculados por separado para las cantidades deducidas en cada uno de los dos ejercicios (150.000 pta. en 1996 y 75.000 pta. en 1997).

2. Importe de los intereses de demora.

2.1 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 1996 (150.000 pesetas).

- *Período inicial: del 30-11-97 al 31-12-97.*

  Considerando que la fecha en que se produjo la devolución fue el día 30 de noviembre de 1997 y que el tipo de interés de demora vigente en dicha fecha era el 9,5 por 100, resulta:

  Duración del período inicial (del 30-11-97 al 31-12-97) ..... 31 días.
  Intereses de demora: 150.000 x 9,5/100 x 31/365..... 1.210 pta.

- *Período intermedio: del 01-01-98 al 31-12-00*

  Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 1998 y 31 de diciembre de 2000. Como el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años 1998, 1999 y 2000 era del 7,5 por 100, del 5,5 por 100 y del 5,5 por 100, respectivamente, resulta:

  Intereses de demora año 1998: 150.000 x 7,5/100 ..... 11.250 pta.
  Intereses de demora año 1999: 150.000 x 5,5/100 ..... 8.250 pta.
  Intereses de demora año 2000: 150.000 x 5,5/100 ..... 8.250 pta.

- *Período final: del 01-01-01 al 20-06-01*

  Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2001 y el día de presentación de la declaración de renta del ejercicio 2000, en este caso, el 20 de junio de 2001. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es del 6,5 por 100.

Solución (continuación):

Días transcurridos en 2001 (del 01-01-01 al 20-06-01) ..... 171 días
Intereses de demora: 150.000 x 6,5/100 x 171/365 ..... 4.568 pta.

- *Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 1996.*

  1.210 + 11.250 + 8.250 + 8.250 + 4.568 = 33.528 pesetas.

2.2 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 1997 (75.000 pta.).

- *Período inicial: del 22-06-98 al 31-12-98*

  Es el período comprendido entre la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 1997, que fue el 22 de junio de 1998 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este período era del 7,5 por 100.

  Duración del período inicial (del 22-06-98 al 31-12-98) ..... 192 días
  Intereses de demora: 75.000 x 7,5/100 x 192/365..... 2.959 pta.

- *Período intermedio: del 01-01-99 al 31-12-00*

  Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 1999 y el día 31 de diciembre de 2000. El tipo de interés vigente en 1999 y 2000 era del 5,5 por 100.

  Intereses de demora año 1999: 75.000 x 5,5/100 ..... 4.125 pta.
  Intereses de demora año 2000: 75.000 x 5,5 / 100 ..... 4.125 pta.

- *Período final: del 01-01-01 al 20-06-01*

  Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2001 y el día de presentación de la declaración de renta del ejercicio 2000, en este caso, el 20 de junio de 2001. El tipo de interés de demora vigente es el 6,5 por 100.

  Días transcurridos en 2001 (del 01-01-01 al 20-06-01) ..... 171 días
  Intereses de demora: 75.000 x 6,5/100 x 171/365 ..... 2.284 pta.

- *Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 1997.*

  2.959 + 4.125 + 4.125 + 2.284 = 13.493 pesetas

2.3 Intereses de demora a computar en la declaración de 2000.

Correspondientes a la deducción indebida de 1996 ..... 33.528 pta.
Correspondientes a la deducción indebida de 1997 ..... 13.493 pta.
Intereses totales ..... 47.021 pta.

Deducción por doble imposición de dividendos

Objeto de la deducción:

Esta deducción tiene por objeto compensar la doble imposición que se produce, al haberse gravado previamente en el Impuesto sobre Sociedades los beneficios con cargo a los que se distribuyen los dividendos integrados en la base imponible del I.R.P.F.

El método elegido para evitar la doble imposición, consiste en integrar en la base imponible del I.R.P.F. el importe íntegro de los dividendos percibidos multiplicado por un porcentaje establecido en función del tipo de entidad que los ha distribuido y deducir del importe total de la cuota líquida del impuesto otro porcentaje de los importes íntegros percibidos. **(1)**

(1) Véase, dentro del Capítulo IV de este Manual "RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO", el cuadro de porcentajes de integración de los dividendos en la base imponible y los porcentajes de deducción aplicables a los mismos, página 80.

Dividendos con derecho a la deducción:

La deducción puede aplicarse por los dividendos percibidos y, en general, por los rendimientos, dinerarios o en especie, obtenidos por la **participación en los fondos propios** de cualquier tipo de entidad **residente en territorio español.**

Así pues, generará derecho a la deducción la obtención de los siguientes rendimientos:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que faculten para la participación en beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) La parte de la base imponible imputada por las sociedades en transparencia fiscal que corresponda a los dividendos y demás participaciones en beneficios percibidos por ellas.

No existirá el derecho a practicar deducción por los siguientes rendimientos:

- Los rendimientos que deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad (por ejemplo, la contraprestación que percibe el accionista por constituir un usufructo sobre sus acciones).
- Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.
- Distribución de la prima de emisión.

Tampoco existirá derecho a practicar deducción en los siguientes supuestos:

- Cuando los dividendos procedan de **valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles** que hayan sido adquiridos dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que los dividendos se hubieran satisfecho siempre que, con posterioridad a esta fecha, dentro de los dos meses siguientes a ella, se produzca una transmisión de valores homogéneos.

  Debe destacarse que para que no resulte aplicable la deducción, ha de cumplirse el doble requisito de que los rendimientos procedan de títulos adquiridos en los dos meses anteriores a la fecha de distribución de los dividendos y que en los dos meses siguientes se produzca una transmisión de valores homogéneos, por lo que si sólo se diera una de dichas circunstancias sí sería aplicable la deducción.

  Por idéntica razón, si el número de valores homogéneos transmitidos fuera inferior al de los títulos adquiridos en los dos meses anteriores, únicamente no sería aplicable la deducción sobre la parte de los rendimientos que procedan del número de valores adquiridos en los dos meses anteriores que equivalga al de los valores homogéneos transmitidos.

- Si los dividendos proceden de **valores o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles**, que hayan sido adquiridos en el año anterior a la fecha en que han sido satisfechos los rendimientos, cuando en el año siguiente se hubieran transmitido valores homogéneos.
- Si la deducción es consecuencia de los dividendos percibidos por una sociedad transparente, tampoco se aplicará la misma si la sociedad ha realizado las operaciones anteriores en los plazos indicados.

Se consideran valores homogéneos los procedentes de un mismo emisor con igual naturaleza y régimen de transmisión y que atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones. La homogeneidad no se verá afectada por la existencia de diferencias en su valor unitario, por las fechas de puesta en circulación o por cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. **(1)**

Base de la deducción:

La base de la deducción es el importe íntegro percibido; es decir, el importe previo a la multiplicación por el porcentaje que corresponda a efectos de su integración en la base imponible y sin descontar la retención soportada ni los gastos de administración y depósito repercutidos por la entidad depositaria de los valores.

Cuando la deducción sea consecuencia de los dividendos percibidos por una sociedad transparente, se aplicará sobre la parte de la base imponible positiva imputada por la sociedad transparente que corresponda a los dividendos percibidos por ella.

Porcentaje de deducción:

Los diferentes porcentajes de integración y de deducción se han establecido en función de la tributación soportada en el Impuesto sobre Sociedades, con el fin de ajustar la tributación en el I.R.P.F. a la de aquel impuesto. Los porcentajes de deducción son los siguientes:

- **El 40 por 100**, cuando el dividendo se haya integrado en la base imponible multiplicando por el 140 por 100:
- **El 25 por 100**, cuando el dividendo se haya integrado en la base imponible multiplicándolo por el 125 por 100.
- **El 0 por 100**, cuando el dividendo se haya integrado en la base imponible multiplicándolo por el 100 por 100.

Retornos cooperativos. Pese a que los retornos cooperativos se integran en la base imponible del Impuesto multiplicando su importe por el porcentaje del 100%, existirá derecho a la deducción por este concepto con los siguientes porcentajes de deducción:

- Retornos procedentes de cooperativas protegidas: **10 por 100**. **(2)**
- Retornos procedentes de cooperativas especialmente protegidas: **5 por 100**. **(2)**

Cuantía de la deducción:

Es el resultado de aplicar a la base de la deducción el porcentaje que corresponda de los anteriormente reflejados.

■ ***Importante:*** *Las cantidades que, por insuficiencia de la cuota líquida, no puedan deducirse en el ejercicio en el que se percibieron los dividendos, podrán deducirse en los cuatro años siguientes.*

En consecuencia, a la deducción correspondiente al presente ejercicio deberá sumarse, en su caso, el saldo pendiente de deducciones procedentes de los ejercicios 1998 y 1999.

---

(1) Véase el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.

(2) En la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, reguladora del Régimen Fiscal de las Cooperativas, éstas se clasifican en protegidas y especialmente protegidas. Dentro de las cooperativas de primer grado, pueden tener la consideración de especialmente protegidas, si cumplen las condiciones para ello, las siguientes: las cooperativas de trabajo asociado, las cooperativas agrarias, las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, las cooperativas del mar y las cooperativas de consumidores y usuarios.

Ejemplo:

Entre los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por don A.P.M. en el ejercicio 2000 figuran los siguientes dividendos y participaciones en beneficios de entidades:

Procedencia	Importe íntegro	Retenciones	Importe líquido
De acciones del Banco español "M" **(1)**	100.000	18.000	82.000
De acciones de la Soc. de Inv. Mobiliaria "L" **(2)**	200.000	36.000	164.000
De la Cooperativa protegida "P" (retornos cooperativos)	65.000	11.700	53.300
De la Sociedad no residente "W"	125.000	**(3)**	125.000

(1) Los dividendos del Banco "M" corresponden a 500 títulos, de los cuales 250 se adquirieron en el mes anterior a la fecha en que fueron satisfechos los dividendos. Posteriormente, en el mes siguiente se transmitieron los citados 250 títulos.

(2) La Sociedad de Inversión Mobiliaria "L" tributa en el Impuesto sobre Sociedades al tipo del 1 por 100, conforme al régimen especial que le es específicamente aplicable.

(3) Al proceder de una entidad no residente en territorio español, los impuestos que, en su caso, don A.P.M. haya pagado en el país de procedencia de los dividendos no tienen la consideración de retenciones a cuenta.

Determinar:

a) El importe íntegro por el que deberán computarse los mencionados rendimientos en la declaración de don A.P.M.

b) El importe de la deducción por dividendos.

Solución:

El único dato a considerar para la determinación de las magnitudes solicitadas es el que se refiere al importe íntegro percibido, sin que a estos efectos tengan relevancia las retenciones soportadas ni el importe líquido percibido.

Procedencia	Integro percibido		Integro computable	Porcentaje	Deducción
Dividendos del Banco "M"	50.000	(x 140%)	70.000	40%	20.000
	50.000	(x 100%)	50.000	0%	0
Dividendos de la Sociedad "L"	200.000	(x 100%)	200.000	0%	0
Retornos de la Cooperativa "P"	65.000	(x 100%)	65.000	10%	6.500
Dividendos de la Sociedad "W"	125.000	(x 100%)	125.000	0%	0

Comentarios:

Dividendos de acciones del Banco "M".- Al haberse procedido a la adquisición de 250 acciones en el mes anterior a la fecha de distribución de los dividendos y a su posterior transmisión en el plazo del mes siguiente, los dividendos correspondientes a estas acciones deben integrarse en la base imponible al 100 por 100 sin que generen derecho a deducción. Los dividendos correspondientes a los restantes 250 títulos se integran al 140 por 100 del importe íntegro percibido y generan deducción al 40 por 100.

Dividendos de la Sociedad "L".- Al tratarse de una Sociedad de Inversión Mobiliaria sometida a régimen especial de tributación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el rendimiento computable es el 100% del importe íntegro percibido (200.000 ptas.), sin que estos dividendos den derecho a deducción.

Retornos procedentes de la Cooperativa protegida "P".- El rendimiento computable es el 100% del importe íntegro percibido (65.000). La deducción por dividendos es el 10% del mismo importe íntegro percibido (10% de 65.000 = 6.500).

Comentarios (continuación):

Dividendos de la sociedad no residente "W".- El rendimiento computable es el 100% del importe íntegro percibido (125.000). Al tratarse de una entidad no residente en territorio español, los dividendos no dan derecho a esta deducción, sin perjuicio de la deducción por doble imposición internacional en el caso de que don A.P.M. hubiera satisfecho impuestos de naturaleza análoga al I.R.P.F. español en el país de procedencia de los dividendos.

Deducción por doble imposición internacional

Objeto de la deducción:

Esta deducción tiene por objeto evitar que una misma renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del I.R.P.F. esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero.

La normativa reguladora del I.R.P.F. contempla, además del régimen general, otro régimen especial para los supuestos de imputaciones de rentas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional.

Régimen general de deducción por doble imposición internacional

En los supuestos en que, entre las rentas del contribuyente, figuren rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, **se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:**

a) **El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero**, como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos o ganancias patrimoniales, por un impuesto de carácter personal.

b) El resultado de aplicar el **tipo de gravamen a la parte de base liquidable** gravada en el extranjero.

   A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos y las compensaciones por alquiler y vivienda habitual, entre la base liquidable. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

   No obstante, si entre las rentas obtenidas en el extranjero se encuentran, además de rendimientos, ganancias patrimoniales generadas en un período de tiempo superior a un año, deberá diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en cada una las partes, general y especial, de la base imponible.

Régimen especial de deducción en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional

En los supuestos en que proceda la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, será deducible por este concepto el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

La deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

■ ***Importante:*** *En ningún caso, podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.* ***(1)***

Ejemplo:

En la declaración de renta del ejercicio 2000, de don A.B.T., soltero y residente en Madrid, figuran las siguientes magnitudes:

- Parte general de la base imponible..... 6.000.000
- Parte especial de la base imponible 2.000.000

De las rentas que figuran en la parte general de la base imponible, 1.000.000 de pesetas han sido obtenidas en el extranjero, habiendo satisfecho en el país de obtención, por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos, la cantidad de 180.000 pesetas.

De forma análoga, en la parte especial de la base imponible, figura una ganancia patrimonial generada en tres años cuyo importe asciende a 1.000.000 de pesetas y por la que ha satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal la cantidad de 160.000 pesetas.

Determinar la deducción por doble imposición internacional aplicable en la declaración del I.R.P.F., ejercicio 2000, suponiendo que no existe convenio de doble imposición internacional entre España y el país de obtención de las rentas y que el contribuyente tiene derecho a una reducción de la base imponible de 800.000 pesetas y a deducciones generales de la cuota por importe de 300.000 pesetas.

Solución:

- Parte general de la base imponible	6.000.000
- Mínimo personal	550.000
Base imponible general	5.450.000
- Reducción	800.000
Base liquidable general	4.650.000
- Parte especial de la base imponible	2.000.000
Base imponible y base liquidable especial	2.000.000
Gravamen de la base liquidable general:	
- Cuota íntegra general estatal	1.028.555
- Cuota íntegra general autonómica o complementaria	200.221
Gravamen de la base liquidable especial:	
- Cuota íntegra especial estatal	306.000
- Cuota íntegra especial autonómica o complementaria	54.000
Cuota íntegra general (1.028.555 + 200.221)	**1.228.776**
Cuota íntegra especial (306.000 + 54.000)	**360.000**
Cuota íntegra total	**1.588.776**
- Deducciones	300.000
Cuota líquida	**1.288.776**

(1) Véase, dentro del Capítulo IX "REGÍMENES ESPECIALES DE IMPUTACIONES DE RENTAS" la relación de países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, página 259.

Solución (continuación):

Deducción por doble imposición internacional (la menor de A o B):

A. Importe efectivo satisfecho en el extranjero:

- Por rendimientos 180.000
- Por ganancia patrimonial 160.000

B. Resultado de aplicar el tipo de gravamen, general y especial, a la parte de base liquidable, general y especial, gravada en el extranjero.

Tipo de gravamen general: **(1)**

[1.288.776 x (1.228.776 / 1.588.776)] / 4.650.000 x 100 = ... 21,43%

Tipo de gravamen especial: **(2)**

[1.288.776 x (360.000 / 1.588.776)] / 2.000.000 x 100 = ... 14,60%

Parte de base liquidable general gravada en el extranjero: **(3)**

(4.650.000 x 1.000.000) / 6.000.000 = ... 775.000

Parte de base liquidable especial gravada en el extranjero: 1.000.000 **(4)**

Impuesto soportado en España:

- Parte general de la base liquidable (775.000 x 21,43%) 166.082
- Parte especial de la base liquidable (1.000.000 x 14,60%)..... 146.000

Importe de la deducción por doble imposición internacional **312.082**
(166.082 + 146.000) = 312.082

Notas:

(1) El tipo de gravamen general se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida x (cuota íntegra general / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable general}}$$

(2) El tipo de gravamen especial se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida x (cuota íntegra especial / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable especial}}$$

(3) La parte de base liquidable general gravada en el extranjero se determina aplicando la parte de mínimo familiar y reducción que proporcionalmente corresponde a los rendimientos obtenidos en el extranjero e integrados en la base liquidable. Dicha operación puede representarse mediante la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{(Base liquidable general x rendimientos obtenidos en el extranjero)}}{\text{Parte general de la base imponible}}$$

(4) En el presente ejemplo, la parte de base liquidable especial gravada en el extranjero coincide con el importe obtenido en el extranjero al no serle aplicable a la base liquidable especial minoración alguna, ya que el mínimo personal se ha aplicado totalmente en la reducción de la parte general de la base imponible

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen

En los supuestos de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, **(1)** los impuestos que pueden deducir por este concepto los declarantes que hayan incluido las rentas derivadas de dicha cesión son los siguientes:

a) El impuesto personal pagado, en España o en el extranjero, por la persona o entidad primera cesionaria de los derechos de imagen en la parte que corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que haya sido objeto de inclusión en el presente ejercicio.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en su base imponible por el declarante.

c) El impuesto personal de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta satisfecho por la persona física titular de la imagen en el extranjero o en España como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que corresponda a la contraprestación obtenida como consecuencia de la primera cesión de los derechos de imagen a la cesionaria.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

En ningún caso, se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Finalmente, estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta incluida en la base imponible.

Compensación fiscal a contribuyentes arrendatarios de su vivienda habitual

Como consecuencia del nuevo régimen de deducciones de la cuota establecido por la vigente normativa del I.R.P.F., la disposición transitoria cuarta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (B.O.E. del 29), establece que los contribuyentes arrendatarios de vivienda habitual en 2000 que cumplan los requisitos que a continuación se enumeran, podrán aplicar una compensación fiscal, cuyo importe se restará de la cuota líquida total del impuesto, después de las deducciones por doble imposición (de dividendos e internacional), anteriormente comentadas.

Requisitos:

a) Que el contribuyente haya tenido derecho a aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual, por cumplir los requisitos exigidos al efecto, aunque ésta no se haya practicado de forma efectiva en la declaración de renta correspondiente al ejercicio 1998.

b) Que el **contrato de alquiler sea anterior al 24 de abril de 1998** y que se mantenga en el ejercicio 2000.

---

(1) Las condiciones y requisitos de la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen se comentan en el Capítulo IX "REGÍMENES ESPECIALES: IMPUTACIONES DE RENTAS", páginas 255 y ss.

c) Que la suma de las partes general y especial de la base imponible, antes de computar el mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***925*** y ***928*** de la página 10 del modelo de declaración ordinaria (D-100) o la suma de las casillas ***925*** de la página 3 y ***43*** de la página 4 del modelo de declaración simplificada (D-101), no sea superior a:
   - **3.500.000 de pesetas**, en declaración individual.
   - **5.000.000 de pesetas**, en declaración conjunta.

d) Que las cantidades satisfechas en 2000 en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100 de los rendimientos netos del contribuyente**.

Importe de la compensación:

El 10 por 100 de las cantidades satisfechas en 2000 por el alquiler de la vivienda habitual, con el **límite de 100.000 pesetas anuales**.

Compensación fiscal por deducción en adquisición de la vivienda habitual

Como consecuencia del nuevo régimen aplicable a la deducción por adquisición de vivienda habitual **(1)**, la disposición transitoria quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 (B.O.E. del 29), establece que los contribuyentes que vinieran aplicando deducciones por adquisición de vivienda habitual bajo la vigencia de la antigua normativa del I.R.P.F. y puedan aplicar en el presente ejercicio la deducción por adquisición de vivienda habitual con arreglo a la normativa actualmente vigente, tendrán derecho a aplicar, además, una compensación fiscal con arreglo al procedimiento y condiciones que a continuación se comentan:

Condiciones de aplicación de la compensación:

- Que la vivienda habitual se hubiese **adquirido con anterioridad a 4 de mayo de 1998**.
- Que en el presente ejercicio 2000 **puedan aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual** en los términos de la vigente normativa del I.R.P.F. **(1)**

Importe de la compensación:

Cumplidas las anteriores condiciones, el importe de esta compensación viene determinado por la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 1998, y la deducción por inversión en vivienda que proceda para 2000 con arreglo a la normativa actual.

El incentivo teórico a que se refiere el párrafo anterior será la suma de las siguientes cantidades:

a) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la magnitud resultante de sumar los importes satisfechos en 2000 por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de la vivienda habitual, con el límite de 800.000 pesetas en tributación individual o de 1.000.000 de pesetas en tributación conjunta, y por la cuota y los recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.), menos la cuantía del rendimiento que hubiera correspondido imputar por la vivienda habitual de acuerdo con la anterior normativa del impuesto: 2 por 100 ó 1,1 por 100 del valor catastral de la misma.

---

(1) Véase, dentro del Capítulo XV "DEDUCCIONES GENERALES DE LA CUOTA EN EL EJERCICIO 2000", el epígrafe dedicado a la deducción por inversión en vivienda habitual, páginas 356 y ss.

Por tipo medio de gravamen deberá entenderse el obtenido de sumar los tipos medios, estatal y autonómico, recogidos en las casillas ***TME*** y ***TMA*** de las páginas 11 y 4 de la declaración ordinaria (D-100) y simplificada (D-101), respectivamente.

b) El importe resultante de aplicar el 15 por 100 a las cantidades invertidas en 2000 en la adquisición de la vivienda habitual, incluidos los gastos inherentes a la adquisición, excepto los intereses de préstamos, siempre que éstas den derecho a deducción por este concepto, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en 2000.

Las cantidades invertidas tendrán como límite máximo el 30 por 100 del resultado de adicionar a la base liquidable total del contribuyente, suma de las casillas ***927*** y ***47*** de la página 10 de la declaración ordinaria (D-100) o las casillas ***42 y 47*** de la página 4 de la declaración simplificada (D-101), el importe del mínimo personal y familiar, casilla ***923*** de la página 10 de la declaración ordinaria (D-100) y de la página 3 de la declaración simplificada (D-101).

Dichas operaciones pueden representarse mediante la siguiente fórmula:

$$TMG \times [I_{00} + IBI_{00} - (2\% \text{ ó } 1{,}1\% \; s/VC_{00})] + (15\% \; s/C_{00})$$

Donde:

- **TMG:** Es el tipo medio de gravamen agregado. Es decir, el obtenido de sumar los tipos medios de gravamen estatal y autonómico que figuran en las casillas ***TME*** y ***TMA*** de la página 11 de la declaración ordinaria (D-100) y de la página 4 de la declaración simplificada (D-101).

- **I_{00}**: Son los intereses satisfechos en el ejercicio 2000 por préstamos destinados a la adquisición de la vivienda habitual, con el límite de 800.000 pesetas en tributación individual o de 1.000.000 de pesetas en tributación conjunta.

- **IBI_{00}**: Es la cuota y los recargos, salvo el de apremio, correspondientes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de la vivienda habitual devengado en el ejercicio 2000.

- **2% ó 1,1% s/VC_{00}**: Representa la cuantía del rendimiento de capital inmobiliario que hubiera correspondido imputar por la vivienda habitual con arreglo a la normativa vigente el 31-12-1998. Dicho rendimiento se determina aplicando el porcentaje del 2 por 100 sobre el Valor Catastral de la vivienda que figura en el recibo del I.B.I. del ejercicio 2000.

  Si el valor catastral de la vivienda ha sido revisado o modificado de conformidad con los procesos previstos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y ha entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, el porcentaje aplicable es el 1,1 por 100.

  Si la vivienda carece de Valor Catastral o éste no ha sido notificado a su titular, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará, a estos efectos, sobre el 50 por 100 del mayor valor de los dos siguientes:
  - Precio, contraprestación o valor de adquisición de la vivienda.
  - Valor de la vivienda comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

- **15% s/C_{00}**: Es el resultado de aplicar dicho porcentaje a las cantidades invertidas en 2000 en la adquisición de la vivienda habitual, incluidos los gastos inherentes a la adquisición, excepto los intereses de préstamos que den derecho a deducción por inversión en vivienda en el ejercicio 2000, con arreglo a la normativa vigente en dicho ejercicio. Estas cantidades tienen como límite máximo el 30 por 100 del resultado de adicionar a la base liquidable total del contribuyente en 2000, el mínimo personal y familiar.

■ ***Importante:*** *Si la diferencia entre la deducción por inversión en vivienda aplicada en la declaración del ejercicio 2000 y el incentivo teórico es negativa o cero, no procederá aplicar la compensación fiscal por adquisición de vivienda habitual en el presente ejercicio.*

Ejemplo:

Doña V.G.C., soltera, adquirió su vivienda habitual en marzo de 1996, para cuya adquisición solicitó un préstamo hipotecario a 20 años con la Entidad financiera "Z". En el ejercicio 2000 ha satisfecho por dicho préstamo 1.600.000 pesetas, de las cuales 900.000 pesetas corresponden a intereses y el resto a amortización del principal, cumpliéndose los requisitos para aplicar el porcentaje incrementado de deducción en concepto de financiación ajena.

El valor catastral de la vivienda, revisado con efectos desde 1994, asciende a 5.000.000 de pesetas, y el I.B.I. devengado en el ejercicio 2000 asciende a 30.000 pesetas.

La base liquidable de su declaración en el ejercicio 2000 asciende a 5.600.000 pesetas, siendo el tipo medio de gravamen agregado de su declaración el 28,41 por 100.

Determinar la deducción por adquisición de vivienda habitual en el ejercicio 2000 y el importe de la compensación fiscal que, en su caso, pudiera aplicar la contribuyente.

Solución:

Deducción por adquisición de vivienda en 2000:

- Cantidades invertidas 1.600.000
- Base máxima de deducción 1.500.000
  - 750.000 x 20% 150.000
  - 750.000 x 15% 112.500

Total deducción por adquisición de vivienda habitual 2000 ..... **262.500**

Determinación del incentivo teórico de deducción por adquisición de vivienda con la normativa vigente a 31-12-1998.

Para determinar dicho incentivo puede utilizarse la fórmula anteriormente representada.

$$TMG \times [(I_{00} + I.B.I._{00} - 2\% \text{ ó } 1{,}1\% \text{ s/V.C}_{00})] + (15\% \text{ s/C}_{00})$$

En el supuesto planteado, los datos de la fórmula son los siguientes:

$$28{,}41\% \times [(800.000 + 30.000 - 55.000)] + (15\% \text{ s/}700.000) = 325.177$$

Importe de la compensación fiscal:

Incentivo teórico (325.177) - Deducción 2000 (262.500) **62.677**

Comentarios:

En la determinación del incentivo teórico se han tenido en cuenta los siguientes aspectos

a) Al presentar declaración individual, los intereses se aplican por un importe máximo de 800.000 pesetas.

b) Para determinar el rendimiento del capital inmobiliario que hubiera correspondido imputar por la vivienda habitual con arreglo a la normativa vigente en 1998, se ha aplicado el porcentaje del 1,1 por 100 al tratarse de un valor catastral revisado con efectos desde 1994. Por tanto: 1,1% de 5.000.000 = 55.000.

El porcentaje del 15 por 100 resulta aplicable sobre la totalidad de las cantidades satisfechas en 2000 en concepto de amortización del capital del préstamo, ya que el límite del 30 por 100 del resultado de adicionar a la base liquidable total el importe del mínimo personal y familiar es superior a las 700.000 pesetas satisfechas, puesto que el 30 por 100 de (5.600.000 + 550.000) = 1.845.000.

Cuota resultante de la autoliquidación

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total o, en su caso, sobre la cuota líquida total incrementada las deducciones por doble imposición de dividendos, por doble imposición internacional, así como las compensaciones fiscales a contribuyentes arrendatarios de su vivienda habitual o a los adquirentes de su vivienda habitual.

■ ***Importante:*** *La cuota resultante de la autoliquidación habrá de resultar una cantidad positiva o cero.*

Cuota diferencial

De la cuota resultante de la autoliquidación se deducirá el importe de los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2000 (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados y bonificaciones otorgadas conforme al programa PREVER), obteniéndose la **cuota diferencial**, con la cual finalizan las operaciones de liquidación.

Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital mobiliario.

  En el supuesto de rendimientos de obligaciones bonificadas de determinadas empresas eléctricas y concesionarias de autopistas de peaje en las que el perceptor ha soportado una retención efectiva del 1,2 por 100, podrá deducirse en este apartado la cuantía íntegra que hubiese procedido retener en caso de no existir la bonificación procedente del antiguo Impuesto sobre las Rentas del Capital, es decir, el 24 por 100 del importe íntegro percibido. No obstante, la cantidad no retenida efectivamente opera como una reducción de cuota, pero no podrá generar por sí misma derecho a devolución, sin perjuicio del derecho a la devolución que corresponda por razón de las retenciones y demás pagos a cuenta efectivamente realizados.
- Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
- Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
- Por ganancias y pérdidas patrimoniales: retenciones, ingresos a cuenta y pagos a cuenta.
- Por imputaciones en régimen de transparencia fiscal:
  - Retenciones, ingresos a cuenta y cuota del Impuesto sobre Sociedades. **(1)**
  - Excesos de pagos a cuenta imputados (art. 65, c) de la Ley del I.R.P.F.). **(1)**
- Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.

(1) La deducción de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha o imputada a la sociedad transparente tiene como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo del I.R.P.F. a la parte de base liquidable correspondiente a la base imponible imputada cuando concurran determinadas circunstancias. Cuando opere este límite máximo, se deducirá adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados. Ambas cuestiones se comentan en el Capitulo IX "REGÍMENES ESPECIALES: IMPUTACIONES DE RENTAS", página 250.

■ ***Novedad:*** *Cuando el contribuyente del I.R.P.F. adquiera dicha condición por cambio de residencia tendrán la consideración de pagos a cuenta del I.R.P.F. las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.*

Las personas y entidades obligadas a retener o a ingresar a cuenta están obligadas a expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención practicada o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que hayan sido incluidos en el correspondiente resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. **(1)**

La certificación con los requisitos anteriormente mencionados, deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de comunicación o declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ ***Importante:*** *Si durante el año 2000 se hubiera satisfecho en virtud de resolución judicial o administrativa, una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta del I.R.P.F., y, de acuerdo con dicha resolución, el pagador hubiera sido obligado a abonar su importe íntegro al órgano administrativo o judicial competente, aun habiéndose practicado o ingresado la correspondiente retención o ingreso a cuenta, el retenedor podrá solicitar a la Administración tributaria la devolución de la cantidad ingresada por este concepto. En este supuesto, el perceptor de la renta computará el ingreso por el importe íntegro percibido y no podrá deducir dichas retenciones e ingresos a cuenta.*

Pagos fraccionados

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2000, según conste en los modelos 130 ó 131 presentados.

Asimismo, los contribuyentes que sean socios de sociedades en régimen de transparencia fiscal podrán deducir los pagos fraccionados realizados por la sociedad transparente que les hayan sido imputados, con independencia de que la base imponible de la sociedad sea positiva o negativa. **(2)**

Bonificaciones otorgadas conforme al programa "PREVER"

Finalmente, los fabricantes, los primeros receptores en España o, en su caso y en lugar de éstos, quienes mantengan relaciones contractuales de distribución con los concesionarios o vendedores finales, podrán deducir, con el carácter de pago a cuenta del impuesto, **el importe de las bonificaciones otorgadas** a los compradores y, en su caso, arrendatarios financieros de

---

(1) La Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. de 15 de diciembre de 1999, (B.O.E. del 22), aprobó modelos de certificación de retenciones e ingresos a cuenta del I.R.P.F. correspondientes a rendimientos del trabajo, premios por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias y rentas exentas, rendimientos de determinadas actividades económicas, imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen y de notificación a los socios residentes de las imputaciones realizadas por las sociedades en régimen de transparencia fiscal.

(2) La deducción de los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha o imputada a la sociedad transparente tiene como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo del I.R.P.F. a la parte de base liquidable correspondiente a la base imponible imputada cuando concurran determinadas circunstancias. Cuando opere este límite máximo, se deducirá adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados. Ambas cuestiones se comentan en el Capitulo IX "REGÍMENES ESPECIALES: IMPUTACIONES DE RENTAS", página 250.

vehículos industriales nuevos de menos de 6 toneladas de peso máximo autorizado, en los términos y con los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente. En su caso, el importe de esta deducción se hará constar en la casilla ***101*** del modelo ordinario de declaración.

■ ***Importante:*** *Únicamente tienen derecho a deducción por las bonificaciones otorgadas conforme al programa PREVER los fabricantes, los importadores o primeros receptores en España, o los distribuidores de los correspondientes vehículos industriales nuevos, pero en ningún caso los concesionarios o vendedores finales de los mismos.*

Regularización de situaciones tributarias mediante declaración complementaria

Los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan motivado la realización de un ingreso inferior al que legalmente hubiera correspondido o la recepción de una devolución superior a la procedente, deben regularizarse mediante la presentación de una declaración-liquidación complementaria a la originariamente presentada. **(1)**

También deben regularizarse mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones complementarias, aquellas situaciones o circunstancias sobrevenidas que motiven la pérdida del derecho a una reducción o exención ya aplicada en una declaración anterior.

No obstante, la pérdida del derecho a determinadas deducciones, tal y como se ha comentado en este mismo Capítulo en el epígrafe "Incremento por pérdida de deducciones practicadas en ejercicios anteriores", debe regularizarse en la declaración del ejercicio en que se hubiera producido el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos para la consolidación del derecho a dichas deducciones.

En todo caso, las declaraciones complementarias, de las que habrá de resultar siempre una cantidad a ingresar, deberán realizarse en los impresos correspondientes al ejercicio que es objeto de regularización.

Deberá presentarse declaración-liquidación complementaria cuando, con posterioridad a la presentación de la declaración originaria, se produzcan alguno de los siguientes supuestos:

Percepción de atrasos de rendimientos del trabajo:

Deberá presentarse declaración-liquidación complementaria cuando, por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles. Dichas cantidades deberán imputarse a los períodos impositivos en que fueron exigibles, practicándose, en su caso, la correspondiente declaración-liquidación complementaria. **(2)**

Dicha declaración-liquidación complementaria, que no comportará sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el I.R.P.F.

---

(1) La rectificación de errores u omisiones padecidos en declaraciones anteriormente presentadas que originen un perjuicio al contribuyente se comenta en el Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", página 30.

(2) Véase, dentro del Capítulo II "RENDIMIENTOS DEL TRABAJO", el epígrafe dedicado a la "Imputación temporal de los rendimientos del trabajo", página 61.

Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual:

Debe presentarse declaración-liquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual, se hubiera perdido, total o parcialmente, el derecho a dicha exención.

La pérdida del derecho a la citada exención puede producirse como consecuencia de:

- No haberse efectuado finalmente la reinversión dentro del plazo legalmente establecido. **(1)**
- Haberse incumplido cualquier otra de las condiciones que determinan el derecho al mencionado beneficio fiscal. **(1)**

La declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Pérdida del derecho a la reducción de las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de determinadas fincas rústicas o explotaciones agrarias:

Deberá presentarse declaración-liquidación complementaria, cuando se hubiera perdido el derecho a la reducción de las ganancias patrimoniales producidas por la transmisión de determinadas fincas rústicas o explotaciones agrarias realizadas por agricultores o ganaderos acogidos al régimen de estimación objetiva, establecida en el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril.

La pérdida de dicho derecho se producirá como consecuencia de haberse incumplido cualquiera de las condiciones previstas en la citada norma para el disfrute del referido beneficio fiscal. **(2)**

La declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se incumplieron las condiciones y el final del siguiente plazo de presentación de declaraciones por el I.R.P.F.

No obstante, debe matizarse que no existirá obligación de regularizar en aquellos supuestos en que el incumplimiento se refiera al destino dado por el adquirente a la finca o explotación transmitida, cuando el transmitente estuviera en poder del certificado acreditativo de dicho destino.

Pérdida de la exención de determinadas retribuciones en especie:

Deberá presentarse declaración-liquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención, se hubiera perdido por parte de los trabajadores en activo de las sociedades, el derecho a no considerar como retribución en especie la percepción de acciones o participaciones de la sociedad para la que trabajan, o bien de otra sociedad del grupo, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 42 del Reglamento del I.R.P.F.

---

(1) Véase, dentro del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES", las condiciones y requisitos que determinan la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente por reinversión en otra vivienda habitual del importe obtenido en la transmisión de la anterior, páginas 297 y siguientes.

(2) Las condiciones previstas en el Real Decreto 660/1996, para la reducción de las citadas ganancias patrimoniales se comentan en la página 293 y 294 del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES".

La pérdida de la exención podrá producirse como consecuencia de haberse incumplido el plazo de mantenimiento de dichas acciones o participaciones o cualquier otro de los requisitos previstos en el citado artículo. **(1)**

La declaración-liquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia:

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.3 de la Ley del I.R.P.F., deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el citado impuesto. Para ello, deberá practicarse, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

Disposición de derechos consolidados por mutualistas:

En los casos de disposición de derechos consolidados por mutualistas de Mutualidades de Previsión Social en supuestos distintos de los previstos para la disposición de derechos consolidados de los Planes de Pensiones, **(2)** el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Las declaraciones-liquidaciones complementarias se presentarán en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada.

Pérdida de la exención por despido o cese:

Cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, se produzca la pérdida del derecho a la misma, deberá presentarse la correspondiente declaración-liquidación complementaria.

La pérdida del derecho a la exención se producirá en el supuesto que, dentro de los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla. **(3)**

La declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, deberá presentarse entre la fecha en que el trabajador vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

---

(1) Las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo no tenga la consideración de retribuciones en especie se comentan en la página 45 del Capítulo II "RENDIMIENTOS DEL TRABAJO".

(2) Véase, dentro del Capítulo XIII "DETERMINACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE SUJETA A GRAVAMEN: BASE LIQUIDABLE", el apartado dedicado a las aportaciones a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social, páginas 329 y siguientes.

(3) Véase, dentro del Capítulo I "CUESTIONES GENERALES", los requisitos establecidos para la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, página 9.

Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración: (1)

Cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, dentro del año siguiente a la fecha de su transmisión, con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá regularizar su situación tributaria.

Para ello, deberá presentarse la correspondiente declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la recompra del elemento patrimonial.

Incumplimiento de las condiciones y requisitos del diferimiento de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos afectos por reinversión: (2)

El incumplimiento de las condiciones y requisitos del diferimiento por reinversión puede deberse a alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el contribuyente titular de la actividad económica no reinvierta durante el plazo establecido una cantidad igual al importe de la transmisión.
- Que el contribuyente titular de la actividad económica no realice la reinversión dentro del plazo previsto para la misma.
- Que el contribuyente titular de la actividad económica incumpla, total o parcialmente, el plan de reinversión.

En estos supuestos, deberá integrarse la parte de renta no imputada al período impositivo de su obtención, mediante la correspondiente declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se adopte la decisión, venza el plazo de reinversión o se incumpla el plan y la finalización del período reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que concurra cualquiera de dichas circunstancias.

Cumplimentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias:

La nueva declaración (complementaria) recogerá la totalidad de los datos que deban ser declarados, incorporando, junto a los correctamente reflejados en la declaración originaria, los de nueva inclusión o modificación.

Una vez determinada la cuota diferencial resultante de la nueva liquidación, se restará de la misma el importe que se ingresó en la declaración originaria, si ésta fue positiva, o bien se le sumará la devolución percibida, si resultó a devolver; el resultado obtenido es la cuota que deberá ser ingresada como consecuencia de la declaración complementaria.

---

(1) Véase, dentro del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES", el tratamiento de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales cuando se vuelvan a comprar en un determinado plazo los mismos elementos o, en el supuesto de transmisión de valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

(2) El concepto y requisitos para la aplicación del diferimiento de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de elementos afectos por reinversión se comentan en las páginas 294 y siguientes del Capítulo X "GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES".

Si la declaración-liquidación complementaria corresponde al ejercicio 2000, las operaciones anteriormente descritas se efectuarán en el apartado correspondiente de la página 12 de la declaración ordinaria (modelo D-100).

La presentación de la declaración complementaria y el ingreso de la cantidad resultante de la misma podrá realizarse en Bancos, Cajas de Ahorros o Cooperativas de crédito de la provincia correspondiente al domicilio habitual del contribuyente, siempre que no haya transcurrido más de un mes desde que finalizó el plazo de presentación de declaraciones. Transcurrido dicho mes, la presentación e ingreso únicamente podrá efectuarse en la Entidad de depósito que presta el servicio de caja en la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio habitual del contribuyente.

■ ***Recuerde:*** *Las declaraciones-liquidaciones complementarias, de las que habrá de resultar siempre una cantidad a ingresar, deberán realizarse en los impresos correspondientes al ejercicio que es objeto de regularización.*

El ingreso de las declaraciones-liquidaciones complementarias, nunca podrá fraccionarse en dos plazos.

Recargos aplicables:

Deberá tenerse en cuenta que, con excepción de los supuestos anteriormente comentados, los ingresos correspondientes a las declaraciones **que se presenten voluntariamente** con posterioridad al término del plazo de declaración sin requerimiento previo de la Administración tributaria al respecto, tendrán un recargo de cuantía variable en función del retraso, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Los recargos aplicables son los siguientes: **(1)**

- **El 5, 10 ó 15 por 100** de la cantidad ingresada, con exclusión del interés de demora, si el ingreso se efectúa, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo de declaración.
- **El 20 por 100 y los intereses de demora** correspondientes, si el ingreso se realiza una vez transcurridos los doce meses indicados anteriormente.

A modo de resumen:

Retraso del ingreso	Recargo aplicable
Hasta 3 meses	5 por 100
De 3 meses y un día a seis meses	10 por 100
De 6 meses y un día a 12 meses.....	15 por 100
Más de 12 meses	20 por 100 + interés demora

(1) Según la redacción dada al artículo 61.3 de la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de junio.

APÉNDICE NORMATIVO

LEY 40/1998, DE 9 DE DIDIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS

(B.O.E. DE 10 DE DICIEMBRE)

REAL DECRETO 214/1999, DE 5 DE FEBRERO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

(B.O.E. DE 9 DE FEBRERO. CORRECCIÓN DE ERRORES EN B.O.E. DE 5 DE MARZO).

TEXTOS CONCORDADOS Y ANOTADOS

LEY 40/1998, DE 9 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y OTRAS NORMAS TRIBUTARIAS.

(B.O.E. de 10 de diciembre)

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares.

Artículo 2. Objeto del Impuesto.

1. Constituye el objeto de este impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

2. El Impuesto gravará la capacidad económica del contribuyente, entendida ésta como su renta disponible, que será el resultado de disminuir la renta en la cuantía del mínimo personal y familiar.

Artículo 3. Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas.

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.**(1)**

2. Los elementos del impuesto susceptibles de regulación por las Comunidades Autónomas son las tarifas correspondientes al gravamen autonómico y las deducciones que recaigan exclusivamente sobre este último, en los términos y con los límites establecidos en las leyes.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en la presente Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con la tarifa complementaria y las deducciones establecidas por el Estado.

Artículo 4. Ámbito de aplicación.

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

Artículo 5. Tratados y convenios.

Lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I

Sujeción al impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

Artículo 6. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.

2. Componen la renta del contribuyente:

a)Los rendimientos del trabajo.

b)Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d)Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e)Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. **(1)**

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(2)**

---

(1) Véase la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales administrativas. (B.O.E. de 31 de diciembre)

(1) Véase, a este respecto, el artículo 41 de esta Ley.

(2) Véase la disposición final primera de esta Ley

Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas: **(1)**

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo. **(2)**

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la guerra civil 1936/1939, ya sea por el régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos o psíquicos a personas, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. **(3)**

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS.

(Artículo 1º del Real Decreto 214/1999 de 5 de febrero, B.O.E. de 9 de febrero. Corrección de errores en B.O.E. de 5 de marzo)

Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador.

El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles**.**

Artículo 68. Plazo de presentación de declaraciones complementarias.

1. Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia. (...)

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o en-

---

(1) Véanse también las siguientes normas:

- Artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la redacción dada al mismo por el artículo 62.Uno de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, vigente desde el 1-1-97:

«Artículo 75.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1. Para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras, sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación personal, tendrá la consideración de renta exenta al 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal, que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro.

2. Para los tripulantes de los buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obligación real, tendrá la consideración de renta exenta al 50 por 100 por los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en buques inscritos en el citado Registro.

- Artículo 2 de la Ley 22/1986, de 23 de diciembre, por la que se conceden determinadas exenciones fiscales y aduaneras al Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericano (IRELA) dice:«El personal adscrito, con carácter permanente, al servicio del Instituto de Relaciones Europeo-Latinomaricanas (IRELA) estará exento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los sueldos y emolumentos percibidos del Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA). No obstante, la cuantía de dichos sueldos y emolumentos se tendrá en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, en el I.R.P.F.

La anterior exención no es aplicable al personal de nacionalidad española, ni al que reside en España con anterioridad a la fecha de su contratación por el Instituto de Relaciones Europeo-Latinoamericanas (IRELA).

(2) Véase el artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las víctimas del terrorismo (B.O.E. de 9 de octubre) y el artículo 10 del Real Decreto 1912/1999, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de ejecución de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (B.O.E. de 22 de diciembre).

(3) Véanse los apartados 2 y 3 del artículo 1 de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, según la nueva redacción dada por la Disposición Adicional Octava de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (B.O.E. del 9).

fermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

h) Las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el capítulo IX del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

i) Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con minusvalía o mayores de sesenta y cinco años.

j) Las becas públicas percibidas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive.

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

l) Los premios literarios, artísticos, o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Artículo 2. Exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos.

1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.l) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1º. El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2º. En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3º. La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4º. La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. **(1)**

La declaración anterior habrá de ser solicitada, con aportación de la documentación pertinente, por:

a) La persona o entidad convocante del premio, con carácter general.

b) La persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que no se modifiquen los términos de aquélla que motivó el expediente.

3. Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas a que se refiere la letra a) del número 4º del apartado anterior, vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos.

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las Federaciones Deportivas Españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 3. Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 5.000.000 pesetas anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

n) Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, con el límí-

(1) Véase la Orden de 5 de octubre de 1992 por la que se establece el procedimiento para la concesión de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinados premios literarios, artísticos o científicos (B.O.E. de 16 de octubre).

te de 1.000.000 pesetas, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

La exención prevista en el párrafo anterior estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso de trabajador autónomo.

ñ) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y por la Organización Nacional de Ciegos.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 4. Exención de las gratificaciones extraordinarias percibidas por la participación en misiones de paz o humanitarias.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

a) Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.

b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños físicos o psíquicos que hubieran sufrido durante las mismas.

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a este impuesto.

Artículo 5. Exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo a lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1º. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2º. Que los rendimientos del trabajo hayan tributado efectivamente en el extranjero por un Impuesto de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el contribuyente haya ingresado en este concepto, al menos, el 50 por 100 de lo que le correspondería pagar en España aplicando el tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a dichos rendimientos, calculado de acuerdo al artículo 58 de este Reglamento.

Artículo 58.

(...)

El tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.

(...)

La tributación efectiva en el extranjero a que se refiere el párrafo anterior deberá acreditarse mediante documento, en el que conste de manera indubitada esta circunstancia.

2. Los rendimientos que pueden beneficiarse de esta exención estarán limitados a 3.500.000 pesetas anuales.

3. A los rendimientos acogidos a esta exención no les será de aplicación el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8. A.3.b) de este Reglamento.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños físicos o psíquicos a personas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial. **(1)**

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 8. Contribuyentes. (2)

Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3 del artículo siguiente.

Artículo 9. Residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

---

(1) Esta letra ha sido incorporada por el artículo 1.Uno, de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, (B.O.E. del 30). La disposición adicional quinta de la citada Ley declara también aplicable esta exención al período impositivo 1999 y anteriores no prescritos.

(2) Véase la Orden de 12 de julio de 2000, por la que se aprueba el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 33 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y normas tributarias, para contribuyentes personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (que hayan obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta) y se determinan el lugar, forma y plazo de presentación del mismo, (B.O.E. del 14).

a) **(1)** Que permanezca más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. 1º A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2.º No será de aplicación lo dispuesto en el número anterior:

a) Cuando las personas a que se refiere el número 1.º de este apartado no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en el mismo.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el número 1º de este apartado.

3. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal **(1)**. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

4. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 2 de este artículo.

Artículo 10. Atribución de rentas.

1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

2. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

4. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 11. Individualización de rentas.

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción. No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2 a) de esta Ley, se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

---

(1) Redacción dada a esta letra por la disposición adicional undécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

(1) La relación de paises y territorios calificados como paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (B.O.E. del 13).

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten. Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal

Artículo 12. Regla general.

1. El período impositivo será el año natural.

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.

2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento **(1)**, sin perjuicio de la opción por la tributación conjunta prevista en el artículo 68.3 de esta Ley.

Artículo 14. Imputación temporal.

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, declaración- liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

c) La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único de acuerdo a lo establecido en la normativa laboral, podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada período impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma, podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes. **(1)**

---

(1) La disposición transitoria cuarta de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14), establece que en el supuesto de finalización del período impositivo con anterioridad a 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, los sucesores del causante podrán optar por aplicar en la declaración del I.R.P.F. correspondiente a este último la normativa vigente en la fecha de devengo del impuesto o la vigente a 31de diciembre de 2000.

(1) Véase la disposición adicional vigésima primera de esta Ley

h) **(1)** Se imputará como rendimiento de capital mobiliario de cada período impositivo la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguro de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, que no cumplan los requisitos previstos en el artículo 24.3 de esta Ley.

El importe de las rentas imputadas minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de los contratos

3. En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

Artículo 6. Imputación temporal de rendimientos.

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1º. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 65 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2º. La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 65 de este Reglamento.

3º. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 65 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de régimen de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio.

Artículo 61. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 67.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en el Capítulo VII, Título primero del Libro I del Reglamento General de Recaudación con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

---

(1) Letra añadida por el artículo 1.dos de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. del 30). Véase, asimismo, la disp. trans. 2ª de dicha Ley, a tenor de la cual, los contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, concertados con anterioridad a 01-01-2000, podrán adaptarse en el plazo de dos meses a partir de dicha fecha a lo establecido en el artículo 24.3 de la Ley del I.R.P.F. Concluido el citado plazo, los contratos no adaptados tributarán de acuerdo con lo previsto en esta letra.

TÍTULO II

Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen

Artículo 15. Determinación de la base imponible y liquidable.

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta disponible del contribuyente, expresión de su capacidad económica.

2. La base imponible se determinará aplicando los regímenes previstos en el artículo 45 de esta Ley.

3. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en la presente Ley, por el siguiente orden:

1.º Se calificarán y cuantificarán las rentas con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles y las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán por diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones del rendimiento neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen.

4.º Se deducirá la cuantía correspondiente al mínimo personal y familiar que la Ley reconoce al contribuyente, en función de sus circunstancias personales y familiares.

4. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible las reducciones previstas en el artículo 46 de esta Ley.

CAPÍTULO I

Definición y determinación de la renta gravable

Sección 1ª

Rendimientos del trabajo

Artículo 16. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie **(1)**, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

(1) Véanse los artículos 43 y 44 de esta Ley.

Artículo 8. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. (1)

A.- Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia.

Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) **(2)** Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1º. Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

Por gastos de manutención, 8.300 pesetas diarias, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 15.200 pesetas diarias, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2º. Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la resi-

(1) Véase la disposición final única del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (B.O.E. de 9 de febrero).

(2) Nueva readacción dada a esta letra, nº 1º, por el artículo 1º del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre. (B.O.E. del 30. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

dencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 4.150 u 8.000 pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 6.000 pesetas diarias, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, u 11.000 pesetas diarias si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1º. El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 26.3 y 4 del Real Decreto 236/1988, de 4 de marzo, sobre indemnizaciones por razón de servicio.

2º. El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3º. El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4º. El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 5 de este Reglamento.

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

B.- Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido, mas los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 4.150 pesetas u 8.000 mil pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991.

e) **(1)** Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de vida que, a través de la concesión del derecho de rescate o mediante cualquier otra fórmula, permitan su disposición anticipada en supuestos dis-

(1) Letra modificado por el art. 14 de la Ley 6/2000.

tintos de los previstos en la normativa de planes de pensiones, por parte de las personas a quienes se vinculen las prestaciones. No se considerará, a estos efectos, que permiten la disposición anticipada los seguros que incorporen derecho de rescate para los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, orfandad o similares.

2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones.

4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del impuesto.

Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos previstos en el artículo 46.1 números 1.º, 2.º y 3.º de esta Ley. **(1)**

5.ª Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los Diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los Diputados y Senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las Asambleas Legislativas autonómicas, Concejales de Ayuntamiento y miembros de las Diputaciones Provinciales, Cabildos Insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de las mismas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

(1) Véase la disposición transitoria tercera de esta Ley.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

Artículo 46. Derechos de fundadores de sociedades.

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

3. No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Artículo 17. Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles. Los rendimientos íntegros se computarán, en su caso, previa aplicación de los porcentajes de reducción a los que se refiere el apartado siguiente.

2. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) **(1)** El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los

(1) La nueva redacción de esta letra a) ha sido dada por el artículo 1.Cinco de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. (B.O.E. de 30 de diciembre), aplicable a rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999.

declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores**.**

Artículo 10. Aplicación de la reducción del 30 por 100 a determinados rendimientos del trabajo.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 8 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por Colegios de Huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

2. Cuando los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

3. A efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2. a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

4. (1) La cuantía del salario medio anual del conjunto de los declarantes del Impuesto a los efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto será de 2.600.000 pesetas.

b) El 40 por 100 de reducción, **(2)** en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2. a) de esta Ley, excluidas las previstas en el número 5º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez**.**

c) Los rendimientos derivados de prestaciones de jubilación de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a), 5ª de esta Ley, percibidas en forma de capital, se reducirán en los siguientes términos:

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 40 por 100.

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 60 por 100. **(3)**

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 70 por 100. **(3)**

Esta reducción del 70 por 100 **(3)** resultará, asimismo, aplicable al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos que se perciban en forma de capital, transcurridos más de doce años **(4)** desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por jubilación derivadas de los contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a). 5ª de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será de un 40 por 100 para las prestaciones de jubilación correspondientes a las primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.

d) El 60 por 100 de reducción **(3)**, en el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital, por los beneficiarios de contratos de seguros colectivos a los que se refiere el artículo 16.2. a) 5.ª de esta Ley, y el 40 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos derivados de estas prestaciones por invalidez, cuando no se cumplan los requisitos anteriores.

La reducción aplicable será del 70 por 100 **(3)** cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años **(4)** de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del

---

(1) Este apartado ha sido añadido por el Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, (B.O.E. del 30) con efectos de 1 de enero de 2000.

(2) Véase la disposición adicional decimoséptima, apartado 7 y disposición transitoria decimotercera de esta Ley.

(3) Estos porcentajes se han elevado al 65 por 100 y 75 por 100, respectivamente, conforme lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).

(4) Véase la disposición transitoria séptima de esta Ley.

contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

No obstante lo previsto en los párrafos anteriores de esta letra, cuando se trate de prestaciones por invalidez derivadas de los contratos de seguros colectivos previstos en el artículo 16.2. a). 5ª de esta Ley, en los que las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, la reducción aplicable será, en todo caso, de un 40 por 100.

e) Las reducciones previstas en este apartado no se aplicarán a las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2. a) de esta Ley, cuando se perciban en forma de renta, ni a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo al artículo 46.1 de esta Ley.

f) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refieren las letras b) y c) anteriores.

Artículo 11. Reducciones aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

1. Las reducciones previstas en el artículo 17.2, letras b), c) y d) de la Ley del Impuesto, resultarán aplicables a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, el rendimiento obtenido será objeto de reducción por aplicación de los porcentajes que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

2. A efectos de la aplicación de la reducción del 70 por 100 **(1)** prevista en el 17.2, letras c) y d) de la Ley del Impuesto, se entenderá que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guardan una periodicidad y regularidad suficientes cuando, habiendo transcurrido más de doce años desde el pago de la primera prima, el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a seis años.

El período medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas.

3. El porcentaje de reducción del 60 por 100,**(1)** establecido en el artículo 17.2.d) de la Ley del Impuesto, resultará aplicable a las indemnizaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y por gran invalidez, en ambos casos en los términos establecidos por la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

4. En el caso de cobro de prestaciones en forma de capital derivadas de los contratos de seguro de vida contemplados en el artículo 16.2.a).5ª de la Ley del impuesto, cuando los mismos tengan primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

5. A efectos de lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto, la entidad aseguradora desglosará la parte de las cantidades satisfechas que corresponda a cada una de las primas pagadas.

3. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 50.000 pesetas anuales.

Artículo 9. Gastos deducibles por cuotas satisfechas a sindicatos y Colegios profesionales.

Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 50.000 pesetas anuales.

Artículo 18. Reducciones.

1. El rendimiento neto del trabajo se minorará en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 1.350.000 pesetas: 500.000 pesetas anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 1.350.001 y 2.000.000 pesetas: 500.000 pesetas menos el resultado de multiplicar por 0,1923 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 1.350.001 pesetas anuales.

c) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 2.000.000 pesetas o con rentas distintas de las del trabajo superiores a 1.000.000 pesetas: 375.000 pesetas anuales.

La cuantía de estas reducciones se incrementará:

a') En un 75 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.

(1) Estos porcentajes se han elevado al 75 por 100 y 65 por 100, respectivamente, conforme lo dispuesto en el art. 15 de la Ley 6/2000.

b') En un 125 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que, para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

c') En un 175 por 100 para aquellos trabajadores activos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100. **(1)**

2. Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Artículo 67. Acreditación de la condición de minusválido y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de minusválidos aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se considerará afecto de una minusvalía igual o superior al 33 por 100 los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez.

2. A efectos de la reducción de los rendimientos del trabajo prevista en el último párrafo del artículo 18.1 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes minusválidos deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Sección 2.ª

Rendimientos del capital

Artículo 19. Definición de rendimientos del capital.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Subsección 1.ª

Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 20. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 21. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. La deducción de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

b) El importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. **(1)**

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.

---

(1) Véase la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre). *"Régimen aplicable a los minusválidos incapacitados judicialmente*: Las disposiciones específicas previstas en la normativa tributaria en favor de las personas discapacitadas con grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, serán de aplicación a los minusválidos cuya incapacidad se declare judicialmente, aunque no alcance dicho grado".

(1) Véase la disposición transitoria décima de esta Ley.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 12. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, todos los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por el uso o transcurso del tiempo en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes o derechos y demás gastos de financiación.

No obstante, la deducción de los gastos previstos en esta letra no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1. Cuando el deudor se halle en situación de suspensión de pagos, quiebra u otras análogas.

2. Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

f) Los gastos de conservación y reparación. A estos efectos tendrán esta consideración:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

g) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

h) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

i) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

Artículo 13. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 2 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 28 de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de derechos reales de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho del derecho por el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 2 por 100.

Artículo 14. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 21.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital inmobiliario con un período de generación superior a dos años se percibían de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el segundo párrafo del artículo 21.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

Artículo 22. Rendimiento en caso de parentesco.

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 71 de esta Ley.

Subsección 2.ª

Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 23. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

a) Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

1.º Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

2.º Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas, que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

3.º Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

4.º Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

b) **(1)** Los rendimientos íntegros a que se refiere la letra anterior, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por los siguientes porcentajes:

- 140 por 100, con carácter general.

- 125 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- 100 por 100, cuando procedan de las entidades a que se refiere el artículo 26.5 y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, de la distribución de la prima de emisión y de las operaciones descritas en los puntos 3.º y 4.º de la letra a) anterior. Se aplicará, en todo caso, este porcentaje a los rendimientos que correspondan a valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En caso de entidades en transparencia fiscal, se aplicará este mismo porcentaje por los contribuyentes cuando las operaciones anteriormente descritas se realicen por la entidad transparente.

En el caso de valores o participaciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, el plazo previsto en el párrafo anterior será de un año.

Se aplicará, en todo caso, el porcentaje del 100 por 100 a los rendimientos que correspondan a beneficios que hayan tributado a los tipos previstos en el apartado 8 del artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, se considerará que los rendimientos percibidos proceden en primer lugar de dichos beneficios.

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

a) En particular, tendrán esta consideración:

1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

(1) Nueva redacción dada a esta letra por el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio, (B.O.E. del 24).

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 7. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

Se considerarán valores o participaciones homogéneos aquéllos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.

3. Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 16.2. a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

a) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

b) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

- 45 por 100, cuando el perceptor tenga menos de cuarenta años.

- 40 por 100, cuando el perceptor tenga entre cuarenta y cuarenta y nueve años.

- 35 por 100, cuando el perceptor tenga entre cincuenta y cincuenta y nueve años.

- 25 por 100, cuando el perceptor tenga entre sesenta y sesenta y nueve años.

- 20 por 100, cuando el perceptor tenga más de sesenta y nueve años. **(1)**

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

c) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

- 15 por 100, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a cinco años.

- 25 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a cinco e inferior o igual a diez años.

- 35 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a diez e inferior o igual a quince años.

- 42 por 100, cuando la renta tenga una duración superior a quince años. **(1)**

d) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en las letras b) y c) anteriores.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los contemplados en el artículo 16.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en las letras b) y c) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación.**(1)**

Artículo 15. Disposición parcial en contratos de seguro.

En el caso de disposición parcial en contratos de seguro, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar incluida su correspondiente rentabilidad.

Artículo 16. Tributación de la rentabilidad obtenida hasta el momento de la constitución de las rentas diferidas.

A efectos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 23.3.d) de la Ley del Impuesto, la rentabilidad obtenida hasta la constitución de las rentas diferidas se someterá a gravamen de acuerdo con las siguientes reglas:

1) La rentabilidad vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas.

2) Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta vitalicia. Si se trata de una renta temporal, se repartirá linealmente entre los años de duración de la misma con el máximo de diez años.

Artículo 17. Requisitos exigibles a determinados contratos de seguro con prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta.

Para la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 23.3.d) de la Ley del Impuesto, habrán de concurrir los siguientes requisitos:

(1) Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley.

(1) Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley.

1º. Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en los términos establecidos para éstos.

2º. Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

e) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con las letras anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas. **(1)**

4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este epígrafe, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

d) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por las letras b) y c) del apartado anterior de este artículo para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

e) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6. (1) Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a los que se refiere el apartado 2 de este artículo.

Artículo 24. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

Artículo 18. Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 24.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 12 y 13 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación.

2. (2) Como regla general, los rendimientos netos se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:

a) Cuando tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan**.**

(1) Véase la disposición transitoria undécima de esta Ley.

(1) Este apartado ha sido añadido por el artículo 22 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14).

(2) Véase la disposición transitoria octava de esta Ley.

Artículo 20. Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

2. Cuando los rendimientos del capital mobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el segundo párrafo del artículo 24.2.a) de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

b) Los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguro de vida recibidas en forma de capital se reducirán en los siguientes términos:

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 30 por 100.

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de cinco años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 60 por 100. **(1)**

- Los que correspondan a primas satisfechas con más de ocho años de antelación a la fecha en que se perciban, en un 70 por 100. **(1)**

Esta última reducción resultará asimismo aplicable al rendimiento total derivado de percepciones de contratos de seguro de vida, que se reciban en forma de capital, transcurridos más de doce años **(2)** desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Los rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, en los términos y grados que se fijen reglamentariamente, percibidas en forma de capital por los beneficiarios de contratos de seguro distintos de los establecidos en el artículo 16.2. a) 5.ª, de esta Ley, se reducirán en un 60 por 100 **(1)**. En el caso de rendimientos derivados de prestaciones por invalidez, cuando no cumplan los requisitos anteriores, se reducirán en un 40 por 100.

La reducción aplicable será del 70 por 100 **(1)** cuando las prestaciones por invalidez deriven de contratos de seguros concertados con más de doce años **(2)** de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

d) Las reducciones previstas en este apartado no resultarán aplicables a las prestaciones a las que se refieren las letras b), c) y d) del apartado 3 y la letra d) del apartado 4 del artículo 23 de esta Ley, que sean percibidas en forma de renta.

e) Reglamentariamente podrán establecerse fórmulas simplificadas para la aplicación de las reducciones a las que se refiere la letra b) de este apartado.

Artículo 19. Reducciones aplicables a los rendimientos del capital mobiliario derivados de contratos de seguro.

1. Las reducciones previstas en el artículo 24.2, letras b) y c) de la Ley del Impuesto resultarán aplicables a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único.

En particular, en el caso de percepciones derivadas del ejercicio del derecho de rescate parcial de la póliza, serán aplicables las reducciones a que se refiere el párrafo anterior salvo que, por preverlo el contrato por la existencia de orden del tomador o asegurado a la entidad aseguradora o por cualquier otra causa, se satisfagan cantidades de forma periódica.

En el caso de percepciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, el rendimiento obtenido será objeto de reducción por aplicación de los porcentajes que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

2. Se entenderá que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guardan una periodicidad y regularidad suficientes cuando, habiendo transcurrido más de doce años desde el pago de la primera prima, el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a seis años.

A estos efectos, el período medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas.

3. El porcentaje de reducción del 60 por 100 **(1)**, establecido en el artículo 24.2.c) de la Ley del impuesto, resultará aplicable a las indemnizaciones por invalidez percibidas por quienes tengan un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**.**

---

(1) Los porcentajes del 60 por 100 y 70 por 100 a que se refieren las letras b) y c) del artículo 24.2 de la Ley han sido elevados al 65 por 100 y 75 por 100, respectivamente, por el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de didiembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, (B.O.E. del 14).

(2) Véanse las disposiciones transitorias sexta y séptima de esta Ley.

(1) Los porcentajes del 60 por 100 y 70 por 100 han sido elevados al 65 por 100 y 75 por 100, respectivamente, por el artículo 15 de la Ley 6/2000, de 13 de didiembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, (B.O.E. del 14).

(2) Véanse las disposiciones transitorias sexta y séptima de esta Ley .

4. En el caso de cobro de prestaciones en forma de capital derivadas de los contratos de seguro de vida contemplados en el artículo 23.3 de la Ley del impuesto, cuando los mismos tengan primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción

5. A efectos de lo previsto en el artículo 24.2 de la Ley del Impuesto, la entidad aseguradora desglosará la parte de las cantidades satisfechas que corresponda a cada una de las primas pagadas.

3. (1) Las reducciones previstas en la letra b) del apartado 2 de este artículo no resultarán aplicables a los rendimientos derivados de percepciones de contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de inversión, salvo que en tales contratos concurra alguna de las siguientes circunstancias**:**

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:

Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las instituciones de inversión colectiva.

Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 85/611/CEE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985.

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los seguros privados, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursatil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se inviertan tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir entre un número limitado de instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos expresamente designados en los contratos, en ningún caso superior a 10, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este apartado deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

Sección 3.ª

Rendimientos de actividades económicas

Artículo 25. Rendimientos íntegros de actividades económicas

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 26. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto.

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este ar-

(1) Este apartado ha sido redactado por el artículo 16 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14).

tículo, en el artículo 28 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 29 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas **(1)** no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª del presente capítulo.

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Artículo 23. Atribución de rentas.

A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el artículo 122 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

Artículo 27. Elementos patrimoniales afectos.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente podrá determinarse las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Artículo 21. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

---

(1) Véanse a este respecto:

- Las disposiciones adicionales decimonovena y vigésima segunda de esta Ley.

- El artículo 13 del Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo (B.O.E. de 2 de marzo).

- El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (B.O.E. del 21).

- El artículo 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. (B.O.E. del 7).

- El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo (B.O.E. del 20).

- El artículo 3 de la Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa "prever" para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente (B.O.E. del 10).

- La disposición adicional decimoquinta de la Ley del Impuesto sobre Sociedades añadida por el artículo 1. Duodécimo, de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 31), modificada por el art. 3.Nueve de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 30), sobre incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

Artículo 22. Valores de afectación y desafectación.

1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 33.1 y 34 de la Ley del Impuesto tuvieran en dicho momento.

2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Artículo 28. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa. (1)

Junto a las reglas generales del artículo 26 de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes especiales:

1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible los conceptos a que se refiere el artículo 14.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 46 de esta Ley.

No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en el apartado 3 de la disposición transitoria quinta y en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por la Seguridad Social, con el límite de 500.000 pesetas anual.

2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación.

---

(1) Véanse los artículos 68, 69 y 70 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (B.O.E. del 25), en los que se establecen determinadas partidas deducibles para la determinación del rendimiento neto.

Artículo 26. Ambito de aplicación del régimen de estimación directa simplificada.

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, siempre que:

a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el régimen de estimación objetiva.

b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, no supere los 100.000.000 de pesetas anuales.

c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del régimen de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 27. Renuncia y exclusión al régimen de estimación directa simplificada.

1. La renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. **(1)**

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa deba surtir efecto, se superara el límite que determina su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios**. (1)**

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

2. Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa haber rebasado el límite establecido en el artículo anterior.

La exclusión producirá efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

3. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este régimen.

Artículo 28. Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación directa simplificada.

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 26 y 28 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1ª.- Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de empresas de reducida dimensión previstas en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que afecten a este concepto.

2ª.- El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

Artículo 29. Entidades en régimen de atribución.

1. La modalidad simplificada del régimen de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1º.- Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2º.- La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 26 de este Reglamento.

(1) El plazo de renuncias para el ejercicio 2000 es el comprendido entre el 11 de febrero (día siguiente a la fecha de publicación en el B.O.E. de la Orden ministerial que desarrolla, para dicho año, el régimen de estimación objetiva) y el 31 de marzo de 2000.

No obstante, las renuncias presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. Véase, a este respecto, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999 de 23 de diciembre, (B.O.E. del 30).

(1) Véase la Orden de 20 de septiembre de 1999 por la que se aprueban los nuevos modelos 036 y 037 de declaración censal y se modifica la Orden de 11 de mayo de 1998, por la que se aprueban los nuevos modelos de declaración censal de comienzo, modificación o cese de la actividad, que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. (B.O.E. de 30 de septiembre).

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Artículo 29. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en el presente artículo **(1)** y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas:

1.ª En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.

2.ª Reglamentariamente podrá regularse la aplicación para actividades o sectores concretos de sistemas de estimación objetiva en virtud de los cuales se establezcan, previa aceptación por los contribuyentes, cifras individualizadas de rendimientos netos para varios períodos impositivos.

3.ª La aplicación de los regímenes de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes.

Artículo 30. Ambito de aplicación del régimen de estimación objetiva.

1. El régimen de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Economía y Hacienda, **(2)** salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 31 y 32 de este Reglamento.

2. Este régimen no podrá aplicarse por los contribuyentes cuyo volumen de rendimientos íntegros, en el año inmediato anterior, supere cualquiera de los siguientes importes:

Para el conjunto de sus actividades económicas, 75.000.000 de pesetas anuales.

Para el conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas, en los términos que determine la Orden Ministerial que desarrolla el régimen de estimación objetiva, 50.000.000 de pesetas.

A estos efectos, sólo se computarán:

Las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 65.7 de este Reglamento o en el Libro registro de ingresos previsto en el artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones por las que estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 2 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Artículo 31. Renuncia al régimen de estimación objetiva.

1. La renuncia al régimen de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. **(1)**

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al régimen de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

2. La renuncia al régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 26 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el régimen de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

(1) Véase el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. del 30).

(2) Véase la Orden de 7 de febrero de 2000, por la que se desarrollan para el año 2000 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. de 10 de febrero). Véase, asimismo, la disposición adicional primera de la Orden de 29 de noviembre de 2000 (B.O.E. del 30. Corrección de errores en B.O.E. de 11 de enero de 2001).

(1) Para el año 2000, el plazo de renuncias es el comprendido entre el día 11 de febrero (día siguiente a la fecha de publicación en el B.O.E. de la Orden ministerial de 7 de febrero de 2000, que desarrolla para dicho año el régimen de estimación objetiva) y el 31 de marzo de 2000.

No obstante, las renuncias presentadas para el año 2000 al régimen de estimación objetiva durante el mes de diciembre de 1999, se entenderán presentadas en período hábil. Véase, a este respecto, la disposición transitoria tercera del Real Decreto 1968/1999 de 23 de diciembre, (B.O.E. del 30).

Si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al régimen de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el cual se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

Artículo 32. Exclusión del régimen de estimación objetiva.

1. Será causa determinante de la exclusión del régimen de estimación objetiva el haber rebasado el límite establecido en el artículo 30.2 de este Reglamento o los límites que se establezcan en la Orden Ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este régimen la incompatibilidad prevista en el artículo 33 y la exclusión del apartado 2 del artículo 34 de este Reglamento.

3. La exclusión del régimen de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 26 de este Reglamento.

Artículo 33. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa.

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho régimen, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al régimen de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 34. Coordinación del régimen de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del régimen de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 35. Determinación del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva.

1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este régimen, el rendimiento neto correspondiente**. (1)**

2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. **(2)**

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

3. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a este régimen, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido, por el contribuyente durante el año natural.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada que se regirán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.

4. 1. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos. **(3)**

2. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas ano-

(1) Véanse la Disposición adicional vigésima sexta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social. (B.O.E. del 31); la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (B.O.E. del 5) y el Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agraria s (B.O.E. del 26).

(2) Véase la Orden de 7 de febrero de 2000 (B.O.E. del 10) por la que se aprueban los signos, índices o módulos aplicables en dicho ejercicio

(3) El artículo 9 del Real Decreto-ley 8/2000, de 4 de agosto (B.O.E. del 14), establece que el Ministerio de Hacienda podrá autorizar la reducción de módulos para las actividades y explotaciones agrarias afectadas por la sequía y otras adversidades climáticas.

malías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

3. Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias.

La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

5. La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el "Boletín Oficial del Estado" antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable. **(1)**

La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

Artículo 36. Actividades independientes.

1. A efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Ordenes ministeriales que regulen este régimen.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 37. Entidades en régimen de atribución.

1. El régimen de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 10 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.

2. La renuncia al régimen, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. La aplicación de este régimen de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Artículo 30. Reducciones.

Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por 100.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan**.**

Artículo 24. Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y rendimientos percibidos de forma fraccionada.

1. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Cuando los rendimientos de actividades económicas con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

(1) Para el año 2000, la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. del 30. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000), estableció que la citada Orden debería publicarse en el B.O.E. en el plazo de un mes a partir de la entrada en vigor del Real Decreto.

Sección 4.ª

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 31. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: **(1)**

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores afectados, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial. **(2)**

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los 5 años anteriores a la fecha de la transmisión.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 55.3 de esta Ley.

b) Con ocasión de la transmisión por mayores de sesenta y cinco años de su vivienda habitual.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 80.3 de esta Ley.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos «intervivos» o a liberalidades.

d) Las debidas a pérdidas en el juego.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

Artículo 7. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

Se considerarán valores o participaciones homogéneos aquéllos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores.

En los casos previstos en las letras f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Lo previsto en las letras f) y g) no se aplicará en las transmisiones realizadas en los plazos a los que se refieren los dos últimos párrafos del artículo 23.1 de esta Ley.

Artículo 68. Plazo de presentación de declaraciones complementarias.

(...)

2. A efectos de lo previsto en el artículo 31.5, letras e) y g) de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá presentar declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha adquisición.

---

(1) Véase el artículo 24 de la Ley 6/2000 en el que se establece que no darán lugar a alteraciones de patrimonio en el I.R.P.F. correspondiente al prestamista, determinadas operaciones de préstamo de valores que cumplan los requisitos del art. 36.7 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

(2) Véase la disposición adicional segunda de esta Ley.

Artículo 32. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general. (1)

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

Artículo 41. Reducción de ganancias patrimoniales para determinados elementos patrimoniales afectos.

1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos inmateriales a familiares hasta el segundo grado.

2. La reducción, prevista en el apartado anterior, se obtendrá aplicando a la ganancia patrimonial determinada según lo previsto en el artículo 32 de la Ley del Impuesto, los siguientes porcentajes:

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 por 100
Más de once años	87 por 100
Más de diez años	74 por 100
Más de nueve años	61 por 100
Más de ocho años	54 por 100
Más de siete años	47 por 100
Más de seis años	40 por 100
Más de cinco años	33 por 100
Más de cuatro años	26 por 100
Más de tres años	19 por 100
Más de dos años	12 por 100
Más de un año	8 por 100
Hasta un año	4 por 100

Disposición transitoria sexta. Modificación del artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, (B.O.E. del 26).

A partir de 1 de enero de 1999, el artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril, por el que se regulan los beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la transmisión de fincas rústicas y explotaciones agrarias, **(1)** queda redactado como sigue:

"Cuando se cumplan las condiciones a que se refieren los artículos anteriores, la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales se ajustará a las siguientes reglas:

1ª Se determinará, por separado, para cada elemento patrimonial transmitido, la ganancia o pérdida patrimonial.

2ª Las ganancias y pérdidas patrimoniales seguirán el régimen general previsto en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto.

3ª No obstante, las ganancias patrimoniales se reducirán a razón de un 7,14 por 100 por cada año de permanencia de los elementos patrimoniales transmitidos en el patrimonio del contribuyente que exceda de dos.

La reducción a que se refiere el párrafo anterior será del 100 por 100 si los elementos patrimoniales transmitidos hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente más de quince años.

Se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre las fechas de adquisición y transmisión, redondeado por exceso**"**.

Artículo 33. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado **(2)**. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:

a) Sobre los importes a que se refieren las letras a) y b) del apartado anterior, atendiendo al año en que se hayan satisfecho.

b) Sobre las amortizaciones, atendiendo al año al que correspondan.

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

(1) Véanse las disposiciones transitorias sexta y novena de esta Ley.

(1) Véase la disposición adicional sexta de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias (B.O.E del 5).

(2) Coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2000:
Inmuebles no afectos: artículo 58 Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre).
Inmuebles afectos: artículo 61 Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. de 30 de diciembre).

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Artículo 38. Determinación del valor de adquisición.

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

Artículo 34. Transmisiones a título lucrativo.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiere sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En las adquisiciones lucrativas a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 31 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

Artículo 35. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en el mercado secundario oficial de valores españoles en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Para la determinación del valor de adquisición se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción llegara a ser superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos, la diferencia tendrá a consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el período impositivo en que se produzca la transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) **(1)** De la transmisión a título oneroso de valores o participaciones no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores españoles y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. **(2)**

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

c) De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado:

Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los contribuyentes como rendimientos de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.

Tercero. Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la imputación de la base imponible positiva, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de

---

(1) Para transmisiones realizadas con posterioridad a una reducción de capital, véase la disposición adicional segunda de esta Ley.

(2) Véase la disposición adicional quinta de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. del 28).

períodos impositivos durante los cuales la sociedad se hallase en régimen de transparencia.

En el caso de sociedades de mera tenencia de bienes, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en las dos letras anteriores.

d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

f) De un traspaso, la ganancia patrimonial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

h) De la permuta de bienes o derechos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

i) De la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

k) Cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 33.1. a) de esta Ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

m) En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo.

n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

2. A efectos de lo dispuesto en las letras a), b) y c) del apartado anterior cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

3. Lo dispuesto en las letras d) y e) del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 36. Reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual y de elementos afectos a actividades económicas.

1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Artículo 39. Exención por reinversión en vivienda habitual.

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 52.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 51 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a aquélla.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora **(1)**, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

2. Los contribuyentes que realicen actividades económicas y transmitan elementos afectos a las mismas podrán optar por tributar por las ganancias patrimoniales que se produzcan con arreglo a las normas de esta Ley, o por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para la reinversión de beneficios extraordinarios, en cuyo caso se integrará en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

En ningún caso será aplicable a estas ganancias patrimoniales la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**. (1)**

Artículo 40. Reinversión de beneficios extraordinarios.

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y transmitan elementos patrimoniales afectos a las mismas y opten por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, integrarán en cada período impositivo el importe total de la ganancia patrimonial imputable a ese período en la parte general de la base imponible.

2. Si durante el plazo de reinversión el contribuyente decidiese no reinvertir una cantidad igual al importe de la transmisión, o no realizase la reinversión dentro del plazo previsto para la misma, o incumpliese, total o parcialmente, el plan de reinversión, deberá integrar la parte de renta no imputada al período impositivo de su obtención, practicando al efecto la correspondiente declaración-liquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora **(2)**, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se adopte la decisión, venza el plazo de reinversión o se incumpla el plan y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que concurra cualquiera de dichas circunstancias.

Disposición transitoria tercera. Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.

1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la transmisión, con anterioridad a 1 de enero de 1998, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión.

2. El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva, al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, será, cuando la

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000.

(1) Véase la disposición transitoria primera de esta Ley.

(2) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000.

reinversión se hubiera efectuado con anterioridad al 1 de enero de 1998, de siete años, excepto que su vida útil, calculada según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas en el momento de la reinversión, fuera inferior.

3. Los contribuyentes que determinasen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva que se hubieran acogido a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deberán mantener afectos al desarrollo de su actividad económica los elementos patrimoniales objeto de la reinversión de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando la transmisión y la reinversión hubiera tenido lugar con anterioridad al 1 de enero de 1998, el plazo de permanencia del elemento patrimonial se determinará según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión. También se entenderá cumplido el requisito de permanencia cuando el elemento patrimonial se hubiera mantenido durante los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó la renta exenta.

2ª. Cuando la reinversión hubiera tenido lugar con posterioridad al 1 de enero de 1998, el período máximo de amortización al que se refiere la regla anterior se determinará de acuerdo con la tabla de amortización prevista en el artículo 35.2 de este Reglamento.

Artículo 37. Ganancias patrimoniales no justificadas.

Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

CAPÍTULO II

Integración y compensación de rentas

Artículo 38. Integración y compensación de rentas en la parte general de la base imponible.

La parte general de la base imponible se formará con la totalidad de la renta del contribuyente, excluidas las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo siguiente, y estará constituida por:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el título VII y el artículo 78 de esta Ley. **(1)**

b) **(2)** El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere esta letra arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

En ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Artículo 39. Integración y compensación de rentas en la parte especial de la base imponible.

1. (3) La parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a la fecha de transmisión o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación.

2. Si el resultado de la integración y compensación **(4)** arrojase saldo negativo, su importe sólo se podrá compensar con el de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, correspondientes a este mismo concepto, se pongan de manifiesto durante los cuatro años siguientes.

3. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

---

(1) Véase la disposición transitoria quinta de esta Ley.

(2) Según la disposición transitoria primera de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14), las pérdidas patrimoniales a que se refiere esta letra, correspondientes al período impositivo 1999 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2000, generadas con más de un año y hasta dos años de antelación, se compensarán de acuerdo con lo previsto en esta letra.

(3) Nueva redacción dada a este apartado 1. por el artículo 18 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).
Para períodos impositivos devengados con anterioridad a 25 de junio de 2000, en los que los sucesores del causante opten por aplicar la norma vigente a la fecha de fallecimiento, la norma aplicable es la siguiente: "La parte especial de la base imponible estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales o de mejoras realizadas en los mismos, con más de dos años de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación". (Véase la disposición transitoria cuarta de la Ley 6/2000).

(4) Véase la disposición transitoria quinta.2 y disposición transitoria octava de esta Ley.

CAPÍTULO III

Mínimo personal y familiar

Artículo 40. Mínimo personal y familiar.

1. El mínimo personal y familiar a que se refieren los apartados siguientes se aplicará, en primer lugar, a reducir la parte general de la base imponible, sin que pueda ésta resultar negativa como consecuencia de tal disminución. El remanente, si lo hubiere, se aplicará a reducir la parte especial de la base imponible, que tampoco podrá resultar negativa.

2.Mínimo personal.

El mínimo personal será con carácter general de 550.000 pesetas anuales.

Este importe será de 650.000 pesetas cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, de 850.000 pesetas cuando sea discapacitado y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y de 1.150.000 pesetas cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100**. (1)**

3.Mínimo familiar.

1.º El mínimo familiar será:

a) 100.000 pesetas anuales por cada ascendiente mayor de 65 años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional, incluidas las exentas.**(2)**

b) Por cada descendiente soltero menor de 25 años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a las que se fijen reglamentariamente, con el límite mínimo de 200.000 pesetas anuales:

- 200.000 pesetas anuales por el primero y segundo.

- 300.000 pesetas anuales por el tercero y siguientes.

Estas cuantías se incrementarán:

a') En 25.000 pesetas, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los 3 hasta los 16 años de edad.

b') En 50.000 pesetas, por cada descendiente a cargo menor de 3 años.

c) Por cada una de las personas citadas en las letras a) y b) anteriores, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente, con el mínimo de 550.000 pesetas, incluidas las exentas, que sean discapacitadas y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, además de las anteriores si proceden, 300.000 pesetas anuales. Esta cuantía será de 600.000 pesetas anuales cuando el grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 65 por 100. **(1)**

A efectos de lo previsto en las letras b) y c) anteriores, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

2.º No procederá la aplicación de los mínimos familiares a que se refiere el número 1º anterior cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este impuesto o la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley.

3.º Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo familiar corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

4. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

No obstante, para la aplicación del mínimo familiar por ascendientes será necesario que el ascendiente dependa y conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

5. El mínimo personal y familiar de cada contribuyente estará formado por la suma de las cuantías que resulten aplicables de acuerdo a los apartados anteriores.

Artículo 48. Límite de rentas anuales que permiten la aplicación del mínimo familiar. (1)

1. La cuantía de renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por descendientes, incluidos los discapacitados a que se refieren los párrafos b) y c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

2. La cuantía de renta anual máxima que permite la aplicación del mínimo familiar por ascendientes discapacitados, a que se refiere el párrafo c) del artículo 40.3.1º de la Ley del Impuesto, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

3. La cuantía de la renta anual máxima, a la que se refiere el artículo 40.3.3º de la Ley del Impuesto, que permite trasladar el derecho a la aplicación de los mínimos familiares de los parientes de grado más cercano a los del siguiente grado, será de 1.000.000 de pesetas, incluidas las exentas.

CAPÍTULO IV

Reglas especiales de valoración

Artículo 41. Estimación de rentas.

1. La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.3 de esta Ley se efectuará por el valor normal en

(1) Véase el artículo 67 del Reglamento que se reproduce con el artículo 18 de la Ley. Véase, asimismo, la disposición adicional duodécima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre)

(2) El salario mínimo interprofesional para 2000 ha sido fijado en 989.520 pta., por el Real Decreto 2065/1999, de 30 de diciembre (B.O.E. del 31).

(1) Redacción dada a este artículo por el artículo segundo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000), con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999.

el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

2. Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero **(1)** que se halle en vigor el último día del período impositivo.

Artículo 42. Operaciones vinculadas.

1. Se aplicarán en este impuesto las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, anteriormente citada, cuando impliquen un aumento de sus ingresos. En este caso, también la entidad procederá a realizar dicha valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 43. Rentas en especie.

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

2.No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie: **(2)**

a) La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 500.000 pesetas anuales ó 1.000.000 de pesetas en los últimos cinco años, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 42. Entrega de acciones a trabajadores.

1. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 43.2.a) de la Ley del Impuesto, la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1º. La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2º. Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. Que la oferta se realice dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

2º. Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.

3º. Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3º anterior motivará la obligación de presentar una declaración-liquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora **(1)**, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

b) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo**.**

Artículo 43. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie.

No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 43.2.b) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 8 de este Reglamento.

c) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen

(1) Para el ejercicio 2000, el interés legal del dinero ha quedado establecido por la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, (B.O.E. del 30), en el 4,25 por 100.

(2) Véase la disposición adicional primera de esta Ley.

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. del 30).

en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

Artículo 44. Gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie.

1. A efectos de lo previsto en el artículo 43.2.c) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

1º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 8 de este Reglamento.

2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 1.300 pesetas diarias. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. Esta cuantía podrá modificarse por el Ministro de Economía y Hacienda atendiendo a la evolución económica y al contenido social de estas fórmulas.

2º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, se observará lo siguiente:

Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar su importe nominal y la empresa emisora.

Serán intransmisibles.

No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

La Empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento y día de entrega.

d) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado.

e) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

f) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, en las condiciones y con los límites que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 45. Gastos por seguros de enfermedad que no constituyen retribución en especie.

No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 43.2.f) de la Ley del Impuesto, las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge, o descendientes.

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 60.000 pesetas anuales. Cuando el seguro comprenda también al cónyuge o descendientes, el límite será de 200.000 pesetas anuales. El exceso sobre dichas cuantías constituirá retribución en especie.

Artículo 44. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de vivienda, el 10 por 100 del valor catastral.

En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, el 5 por 100 del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquél por el que deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 5 por 100.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

- En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

- En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período. **(1)**

d) Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

- Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en las letras e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.

.**(1)** Para 2000, el interés legal del dinero se ha fijado en el 4,25 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000, (B.O.E. del 30).

- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo.

f) No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Artículo 47. Precio ofertado.

A efectos de lo previsto en el artículo 44.1.1º.f) de la Ley del Impuesto se considerará precio ofertado al público, en las retribuciones en especie satisfechas por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso, los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 32 y 35 de esta Ley.

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

CAPÍTULO V

Regímenes de determinación de la base imponible

Artículo 45. Regímenes de determinación de la base imponible.

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el régimen de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo a través de los siguientes regímenes:

a) Estimación directa, que se aplicará como régimen general, y que admitirá dos modalidades:

- La normal.

- La simplificada. Esta modalidad se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 100.000.000 de pesetas en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, que se regulará reglamentariamente con arreglo a las siguientes normas: **(1)**

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este régimen, determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

2.ª El régimen de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente.

3.ª El ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, se determinen reglamentariamente.

4.ª Reglamentariamente podrá establecerse la aplicación del régimen de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas.

Artículo 25. Regímenes de determinación de rendimientos de actividades económicas.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 45.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes regímenes de determinación de los rendimientos de actividades económicas:

1.º Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.

2.º Estimación objetiva.

2. Los contribuyentes aplicarán alguno de los regímenes anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación, las reglas de incompatibilidad y las de renuncia contenidas en los artículos siguientes.

3. El régimen de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último régimen de determinación de la base imponible.

(1) Véase el artículo 2 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, (B.O.E del 30).

CAPÍTULO VI

Base liquidable

Sección 1.ª

Base liquidable general

Artículo 46. Base liquidable general.

La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la parte general de la base imponible, exclusivamente, las siguientes reducciones:

1.En el caso de aportaciones a mutualidades y planes de pensiones: **(1)**

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para hallar los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 28 de la presente Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

Los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social a los que se refieren los tres números anteriores deberán reunir, además de los señalados con anterioridad, los siguientes requisitos:

a) Las aportaciones anuales máximas a tales contratos, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrán rebasar las cantidades previstas en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. **(1)**

Si se dispusiera, total o parcialmente, de tales derechos consolidados en supuestos distintos, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, practicando declaraciones-liquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora **(2)**. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de los contratos de seguro a que se refiere el número 3º de este apartado, en cuyo caso, tributarán como rendimientos del trabajo.

c) Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad, sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las contribuciones sobre los límites de reducción en la base imponible a los que se refiere este artículo. No obstante, resultará aplicable la regla prevista en la letra c) del artículo 27 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4.º **(3)** Las aportaciones realizadas por los partícipes en planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo.

5º **(3)** Como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 25 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

A estos efectos, se consideran rendimientos de actividades económicas los imputados por las sociedades transparentes reguladas en el artículo 75, apartado 1, letras b) y c), de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a sus socios que, efectivamente, ejerzan su acti-

(1) Véanse las disposiciones adicionales decimosexta, decimoséptima y vigesimotercera de la Ley del Impuesto, la última de las cuales ha sido añadida por el artículo 13 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).

(1) Véase, también, el artículo 10.bis del Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 1307/1998, de 30 de septiembre, incorporado por el artículo séptimo del Real Decreto 215/1999, de 5 de febrero, por el que se modifican los Reglamentos de Planes y Fondos de Pensiones, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras normas tributarias (B.O.E. del 9).

(2) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. del 30).

(3) Nueva redacción dada al número 4º del apartado 1 de este artículo por el artículo 8 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14). Asimismo, en dicho artículo se añaden dos nuevos números, 5º y 6º al apartado 1 de este artículo 40.

Para períodos impositivos devengados con anterioridad a 25 de junio de 2000, por fallecimiento del contribuyente, en los que los sucesores del causante opten por aplicar la norma vigente a la fecha de fallecimiento, como límite máximo conjunto de estas reducciones se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 20 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo...

b) 1.100.000 pesetas anuales.

Tratándose de contribuyentes mayores de 53 años, este último importe se incrementa en función de la edad hasta llegar a un máximo de 2.200.000 pesetas para contribuyentes mayores de 65 años. Véase el art. 13 del Real Decreto 1307/1998, de 30 de septiembre, por el que se prueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 1589/1999, de 15 de octubre, (B.O.E. del 26).

vidad a través de las mismas como profesionales, artistas o deportistas.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el porcentaje anterior será el 40 por 100.

b) 1.200.000 pesetas (7.212,15 euros) anuales.

No obstante, en el caso de partícipes o mutualistas mayores de cincuenta y dos años, el límite anterior se incrementará en 100.000 pesetas (601,01 euros) adicionales por cada año de edad del partícipe o mutualista que exceda de cincuenta y dos, fijándose en 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) para partícipes o mutualistas de sesenta y cinco años o más.

6º Además de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 1.200.000 pesetas (7.212,15 euros) anuales, podrán reducir en la base imponible general las aportaciones realizadas a planes de pensiones y a mutualidades de previsión social de los que sea partícipe o mutualista dicho cónyuge, con el límite máximo de 300.000 pesetas (1.803,04 euros) anuales.

2. Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial.

Artículo 49. Plazo de presentación de las declaraciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de mutualidades de previsión social.

A efectos de lo previsto en el artículo 46.1.b) de la Ley del Impuesto, las declaraciones-liquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en mutualidades de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

Artículo 50. Excesos de aportaciones a planes de pensiones y mutualidades de previsión social no reducibles en el ejercicio.

Los partícipes en planes de pensiones podrán solicitar que las cantidades aportadas, con inclusión de las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas, que por exceder de los límites cuantitativos establecidos en el artículo 46.1 de la Ley del Impuesto, no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas hayan excedido de los límites antes mencionados.

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, no haya podido ser objeto de reducción, se imputará al primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, en que las aportaciones efectuadas no alcancen los límites cuantitativos establecidos en el artículo 46.1 de la Ley del impuesto.

Cuando concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por exceder de los límites establecidos, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

Artículo 47. Compensación de bases liquidables generales negativas.

1. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

2. La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el apartado anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores**. (1)**

Sección 2.ª

Base liquidable especial

Artículo 48. Base liquidable especial.

La base liquidable especial estará constituida por la parte especial de la base imponible.

TÍTULO III

Cálculo del impuesto

CAPITULO I

Determinación de la cuota íntegra estatal.

Artículo 49. Cuota íntegra estatal.

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 50 y 53 de esta Ley, a las bases liquidables general y especial, respectivamente.

Artículo 50. Escala general del Impuesto.

1. La base liquidable general será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala: **(2)**

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra pesetas	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable (%)
0	0	612.000	15,00
612.000	91.800	1.530.000	20,17
2.142.000	400.401	2.040.000	23,57
4.182.000	881.229	2.550.000	31,48
6.732.000	1.683.969	4.488.000	38,07
11.220.000	3.392.551	en adelante	39,60

(1) Véase la disposición transitoria quinta de esta Ley.

(2) Redacción dada por la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. (B.O.E. del 30).

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen estatal se expresará con dos decimales.

Artículo 51. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

Artículo 52. Escala aplicable a los residentes en el extranjero.

En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 9 de esta Ley, las escalas aplicables serán las establecidas en el apartado 1 del artículo 50 y en el apartado 1 del artículo 61 ambos de esta Ley.

Artículo 53. Tipos de gravamen especiales. (1)

1. La base liquidable especial se gravará al tipo del 15,30 por 100.

2. La base liquidable especial de los contribuyentes a que se refiere el artículo 9, apartados 2 y 3 de esta Ley, se gravará al tipo del 18 por 100.

CAPITULO II

Determinación de la cuota líquida estatal

Artículo 54. Cuota líquida estatal.

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en el 85 por 100 del importe total de las deducciones que procedan de las previstas en el artículo 55 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 55. Deducciones.

1. Deducción por inversión en vivienda habitual**. (2)**

1.º Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual con arreglo a los siguientes requisitos y circunstancias:

a) Con carácter general, podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente**.**

Artículo 52. Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual.

1. Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

2. Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:

a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 12 de este Reglamento.

b) Las mejoras.

c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

3. Si como consecuencia de quiebra o suspensión de pagos, ambas judicialmente declaradas, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el segundo guión del apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 51.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el segundo guión del apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

---

(1) Nueva redacción dada por el artículo 19 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14). *Para períodos impositivos devengados con anterioridad a 25 de junio de 2000, en los que los sucesores del causante opten por aplicar la norma vigente a la fecha de fallecimiento, los tipos de gravámen especiales son, respectivamente, el 17 por 100 y el 20 por 100.*

(2) Véase la disposición transitoria quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001, (B.O.E. del 29).

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

5. A los efectos previstos en el artículo 55.1.1º.a) de la Ley del Impuesto se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio.

b) Que tengan por objeto la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años anteriores a la rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de su rehabilitación.

La base máxima de esta deducción será de 1.500.000 pesetas anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 1.500.000 pesetas anuales.

Artículo 54. Cuentas vivienda.

1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda. **(1)**

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

- Entidad donde se ha abierto la cuenta.
- Sucursal.
- Número de la cuenta.

b) Cuando en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables a la base de deducción a que se refiere la letra a) anterior serán en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, los siguientes:

- Durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación, el 25 por 100 sobre las primeras 750.000 pesetas y el 15 por 100 sobre el exceso hasta 1.500.000.

- Con posterioridad los porcentajes anteriores serán del 20 por 100 y del 15 por 100, respectivamente.

Artículo 53. Condiciones de financiación de la vivienda habitual para la aplicación de los porcentajes de deducción incrementados.

Los porcentajes de deducción previstos en el artículo 55.1.1º.b) de la Ley del Impuesto serán de aplicación de la siguiente manera:

1º. Cuando se trate de adquisición o rehabilitación de vivienda, para aplicar los porcentajes incrementados, del 25 por 100 y del 20 por 100, deberán producirse las siguientes circunstancias:

a) Que el importe financiado del valor de adquisición o rehabilitación de la vivienda suponga, al menos, un 50 por ciento de dicho valor.

En el caso de reinversión por enajenación de la vivienda habitual el porcentaje del 50 por 100 se entenderá referido al exceso de inversión que corresponda.

b) Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas a sus empleados. **(2)**

c) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por ciento del importe total solicitado.

---

(1) Véase la disposición transitoria segunda del Reglamento en la que se establece el plazo de cinco años para las cuentas vivienda abiertas con anterioridad a 1 de enero de 1999.

(2) El contenido de esta letra b) ha sido anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000.

Estos porcentajes no serán de aplicación, en ningún caso, a las cantidades destinadas a la construcción o ampliación de la vivienda ni a las depositadas en cuenta vivienda.

El porcentaje de deducción del 25 por 100 se aplicará, exclusivamente, durante los dos años siguientes a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual y sobre las cantidades, respectivamente, destinadas a estos fines.

2º. Cuando se trate de obras e instalaciones de adecuación realizadas por minusválidos, a las que se refiere el artículo 55.1.4º.c) de la Ley del Impuesto, deberán producirse las siguientes circunstancias:

a) Que el importe financiado de las obras o instalaciones de adecuación suponga, al menos, un 30 por 100 de dicha inversión.

b) Que la financiación se realice a través de una entidad de crédito o entidad aseguradora o mediante préstamos concedidos por las empresas al empleado minusválido. **(1)**

c) Que durante los tres primeros años no se amorticen cantidades que superen en su conjunto el 40 por 100 del importe total solicitado.

Los porcentajes de deducción del 25 o del 20 por 100 se aplicarán, como máximo, sobre 1.000.000 de pesetas, aplicándose el 15 por 100 sobre el exceso, hasta 2.000.000 de pesetas.

El porcentaje de deducción del 25 por 100 se aplicará, exclusivamente, durante los dos años siguientes a la realización de las obras o instalaciones de adecuación.

2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

(1) El contenido de esta letra b) ha sido anulado por Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2000. Véase el Auto de aclaración de Sentencia de 16 de mayo de 2000.

Artículo 51. Concepto de vivienda habitual.

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

4.º **(1)** También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con minusvalía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la minusvalía del propio contribuyente, de su cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere la letra anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

(1) Redacción dada por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, (B.O.E. del 30).

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en la letra a) del apartado 1.º anterior, será de 2.000.000 de pesetas anuales.

e) Cuando en la inversión para la adecuación de la vivienda se utilice financiación ajena, los porcentajes de deducción aplicables serán, en las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, los previstos en la letra b) del apartado 1.º anterior.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la minusvalía.

Artículo 55. Obras de adecuación de la vivienda habitual por minusválidos.

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 55.1.4º de la Ley del Impuesto, se entiende por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de los discapacitados aquéllas que impliquen una reforma del interior de la misma, así como las de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

2. La acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con minusvalía, se efectuará ante la Administración tributaria mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

2. Deducciones en actividades económicas. **(1)**

A los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas, les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con igualdad de porcentajes y límites de deducción.

No obstante, estos incentivos sólo serán de aplicación a los contribuyentes en régimen de estimación objetiva cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado régimen**.**

3. Deducciones por donativos. Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto: **(1)**

a) Las deducciones previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. **(2)**

b) El 10 por 100 de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la letra anterior.

4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) También gozarán de la presente deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a cinco años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 50 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:

Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Las rentas a las que se refieren las letras a), e) e i) del número siguiente.

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

---

(1) Véanse: La Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos fiscales aplicables a la realización del Proyecto Cartuja 93 (B.O.E. de 27 de noviembre).
La disposición adicional novena de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre) en la que se establece el régimen de deducciones "Salamanca Capital Europea de la Cultura 2002.
La disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 31 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 2 de julio de 1998).
La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. del 28), artículos 33 a 37.

(1) Véase la disposición adicional decimonovena y el anexo VII de la Ley 54/1999, de de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, (B.O.E. del 30), en relación con las actividades prioritarias de mecenazgo para dicho ejercicio.

(2) Véase el artículo 67 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (B.O.E. de 25 de noviembre).

b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.

d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.

e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

h) Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla**.**

Artículo 56. Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

A efectos de la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

1. Los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones por desempleo y de aquellas a las que se refiere el artículo 16. 2. a) de la Ley del Impuesto.

2. En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

3. Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 31 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

4. Se entenderá que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, constituyen una renta obtenida en Ceuta o Melilla cuando el objeto del arrendamiento esté situado y se utilice efectivamente en dichos territorios.

5. Deducción por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural.

Los contribuyentes podrán aplicar una deducción por estos conceptos, con arreglo a cualquiera de las siguientes modalidades:

a) El 15 por 100 de las inversiones realizadas en la adquisición de bienes que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho Registro General de Bienes de Interés Cultural.

b) El 15 por 100 del importe de los gastos de conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes que cumplan los requisitos establecidos en la letra anterior, en tanto en cuanto no puedan deducirse como gastos fiscalmente admisibles, a efectos de determinar el rendimiento neto que, en su caso, procediere.

Artículo 56. Límites de determinadas deducciones.

1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 55 de esta Ley, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

2. Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 55 de esta Ley se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica o complementaria en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual y por inversiones y gastos en bienes de interés cultural.

Artículo 57. Pérdida del derecho a deducir.

1. Cuando, en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora **(1)** a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de las deducciones previstas en el artículo 55 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal el 85 por ciento de las deducciones indebidamente practicadas y a la cuota líquida autonómica o complementaria el 15 por ciento restante.

b) Cuando se trate de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se añadirá a la cuota líquida autonómica o complementaria la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

Artículo 57. Comprobación de la situación patrimonial.

1. La aplicación de la deducción por inversión en vivienda requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000.

mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

TÍTULO IV

Gravamen autonómico complementario

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 58. Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico o complementario.

Para la determinación del gravamen autonómico o complementario se aplicarán las normas relativas a la sujeción al Impuesto, y determinación de la capacidad económica contenidas en los títulos I y II de esta Ley, así como las relativas a la tributación familiar, regímenes especiales e instituciones de inversión colectiva, contenidas en los títulos VI, VII y VIII de esta Ley.

CAPÍTULO II

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Artículo 59. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto 1º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

d) Bases imputadas en el régimen de transparencia profesional, que se entenderán obtenidas en el lugar en el que se desarrolle la actividad profesional.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora. **(1)**

El plazo de presentación de las declaraciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este Impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere la letra anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere la letra a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de la presente Ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan ha-

---

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000.

bitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

CAPÍTULO III

Cálculo del gravamen autonómico o complementario

Sección 1.ª

Determinación de la cuota íntegra autonómica o complementaria

Artículo 60. Cuota íntegra autonómica o complementaria.

La cuota íntegra autonómica o complementaria del impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 61 y 63 de esta Ley, a la base liquidable general y especial, respectivamente.

Artículo 61. Escala autonómica o complementaria del Impuesto. (1)

1. La base liquidable general será gravada a los tipos de la escala autonómica del impuesto que, conforme a lo previsto en el artículo 13. uno. 1º. a) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el párrafo anterior o no hubiese asumido competencias normativas en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, será aplicable la siguiente escala complementaria:

Base liquidable hasta pesetas	Cuota íntegra pesetas	Resto base liquidable hasta pesetas	Tipo aplicable (%)
0	0	612.000	3,00
612.000	18.360	1.530.000	3,83
2.142.000	76.959	2.040.000	4,73
4.182.000	173.451	2.550.000	5,72
6.732.000	319.311	4.488.000	6,93
11.220.000	630.329	en adelante	8,40

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen autonómico o complementario el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala prevista en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen autonómico se expresará con dos decimales.

Artículo 62. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general.

Artículo 63. Tipo de gravamen especial. (1)

La base liquidable especial se gravará con el tipo del 2,70 por 100.

Sección 2.ª

Determinación de la cuota líquida autonómica o complementaria

Artículo 64. Cuota líquida autonómica o complementaria.

1. La cuota líquida autonómica o complementaria será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica o complementaria en la suma de:

a) El 15 por 100 del importe total de las deducciones que procedan de las previstas en el artículo 55 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en los artículos 56 y 57 de la misma.

b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

TÍTULO V

Cuota diferencial

Artículo 65. Cuota diferencial.

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica o complementaria, en los siguientes importes:

a) Las deducciones por doble imposición de dividendos y por doble imposición internacional previstas en los artículos 66 y 67 de esta Ley.

b) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

c) Las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como las cuotas que hubieran sido imputadas a dichas sociedades.

La deducción de estas cuotas, junto con los pagos a cuenta imputados correspondientes a las mismas, tendrá como límite máximo el derivado de aplicar el tipo medio efectivo de

---

(1) Redacción dada por la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. (B.O.E. de 30 de diciembre).

(1) Redacción dada por el artículo 20 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).
Para períodos impositivos devengados con anterioridad a 25 de junio de 2000, en los que los sucesores del causante opten por aplicar la norma vigente a la fecha de fallecimiento, el tipo de gravámen especial es del 3 por 100.

este impuesto a la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada, cuando concurran las siguientes circunstancias:

1.ª Que correspondan a sociedades transparentes de las previstas en las letras b) y c) del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en las que la imputación no se realice íntegramente a las personas físicas que, directa o indirectamente, estén vinculadas al desarrollo de las actividades profesionales de las que deriven los ingresos de la sociedad transparente, o a las personas físicas de cuyas actuaciones artísticas o deportivas deriven los ingresos para la sociedad transparente, o de las previstas en la letra a) del mencionado artículo.

2.ª Que la tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la del Impuesto sobre Sociedades, en los términos que reglamentariamente se prevean.

Cuando opere el límite a que se refiere el párrafo anterior se deducirá, adicionalmente, el exceso de los pagos a cuenta imputados sobre la diferencia entre la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades y las deducciones y bonificaciones a que se refieren los capítulos II, III y IV del Título VII de la Ley 43/ 1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

d) Las deducciones a que se refieren el artículo 75.8 y el artículo 76.4 de esta Ley.

e) **(1)** Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 82 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

Artículo 58. Cuota diferencial.

1. A efectos de lo previsto en el artículo 65.c) de la Ley del Impuesto, se entenderá por tributación efectiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de este Impuesto por la parte de la base liquidable correspondiente a la base imponible imputada.

El tipo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la parte de la cuota líquida total, minorada en la deducción por doble imposición de dividendos, correspondiente a la base liquidable general, por esta última. Este tipo se expresará con dos decimales.

2. Por tributación efectiva del Impuesto sobre Sociedades se entenderá el resultado de aplicar el tipo efectivo por la base imponible.

El tipo efectivo del Impuesto sobre Sociedades será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones a que se refieren los Capítulos II, III y IV del título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, por la base imponible. Este tipo se expresará con dos decimales.

(1) Esta letra ha sido añadida por el artículo 39.Uno de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).

Artículo 66. Deducción por doble imposición de dividendos. (1)

1. Se deducirán los importes que resulten de aplicar los porcentajes que a continuación se indican, cuando se trate de los rendimientos a que se refiere el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley y de la parte de base imponible imputada de una sociedad transparente que corresponda a dichos rendimientos:

- 40 por 100, con carácter general.

- 25 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 125 por 100.

- 0 por 100 cuando, de acuerdo con el citado precepto, hubiera procedido multiplicar el rendimiento por el porcentaje del 100 por 100.

Para la deducción por doble imposición correspondiente a los retornos de las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, reguladas por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, se atenderá a lo dispuesto en el artículo 32 de dicha Ley.

2. La base de esta deducción estará constituida por el importe íntegro percibido.

3. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota líquida podrán deducirse en los cuatro años siguientes.

Artículo 67. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes: **(2)**

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas que deban integrarse en la parte general o especial de la base imponible, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

TÍTULO VI

Tributación familiar

Artículo 68. Tributación conjunta.

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

(1) Véase el artículo 135 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (B.O.E. del 28).

(2) Véase el artículo 131de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (B.O.E. del 28).

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.ª 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 1ª) de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento durante el año de algún miembro de la unidad familiar, en cuyo caso, los restantes miembros de la unidad familiar podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo las rentas del fallecido.

Artículo 69. Opción por la tributación conjunta.

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones del presente Título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Artículo 70. Normas aplicables en la tributación conjunta.

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual, se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

No obstante:

1.º El límite máximo de reducción de la base imponible prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 46 de esta Ley será aplicado individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

2.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto con carácter general en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley se aplicará teniendo en cuenta las circunstancias de cada uno de los cónyuges, con el mínimo conjunto de 1.100.000 pesetas.

3.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 68 de esta Ley, el mínimo personal previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley será de 900.000, 1.000.000 y 1.200.000 o 1.500.000 pesetas, respectivamente. Cuando el padre y la madre convivan juntos, el mínimo personal será el previsto en el apartado 2 del artículo 40 de esta Ley.

4.º En ningún caso procederá la aplicación del mínimo personal por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por mínimo familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta Ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta, serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

TÍTULO VII

Regímenes especiales

Sección 1.ª

Imputación de rentas inmobiliarias

Artículo 71. Imputación de rentas inmobiliarias.

1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, no afectos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital inmobiliario, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, de conformidad con los procedimientos regulados en los artículos 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y hayan entrado en vigor a partir de 1 de enero de 1994, la renta imputada será el 1,1 por 100 del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por 100 de aquel por el que

deban computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 1,1 por 100.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando la base liquidable del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Cuando no pueda determinarse la base liquidable, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Sección 2.ª

Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal

Artículo 72. Imputación de bases imponibles. (1)

1. Los contribuyentes imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la base imponible obtenida por las sociedades transparentes a las que se refiere el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en la proporción que resulte de los estatutos sociales y, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social.

No obstante lo dispuesto en el artículo 75.3 de la Ley anterior, a la parte de base imponible imputada que corresponda a rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad residente en territorio español le será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 de esta Ley.

2. La imputación de bases imponibles positivas de sociedades en régimen de transparencia fiscal se efectuará en el período impositivo en que se hubiesen aprobado las cuentas anuales correspondientes. Si éstas no se hubieran aprobado en el plazo de seis meses desde la fecha de cierre del ejercicio social, se imputarán al período impositivo en el que venza dicho plazo.

No obstante, el contribuyente podrá optar por imputarlas a los períodos impositivos que correspondan a las fechas de cierre de los ejercicios sociales.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto, deberá mantenerse durante tres años y no podrá producir como efecto que queden bases imponibles sin computar en las declaraciones de los contribuyentes

Artículo 73. Imputación de otros conceptos.

Los contribuyentes a los que se refiere el artículo anterior tendrán derecho a la imputación:

a) De las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la sociedad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los contribuyentes, minorando, en su caso, la cuota según las normas específicas de este impuesto.

Las deducciones y bonificaciones se imputarán conjuntamente con la base imponible positiva.

b) De los pagos fraccionados, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la sociedad transparente.

c) De la cuota satisfecha por la sociedad transparente por el Impuesto sobre Sociedades, así como la cuota que hubiere sido imputada a dicha sociedad, con el límite a que se refiere el artículo 65. c) de esta Ley.

Artículo 74. Individualización.

Los conceptos previstos en la presente sección se imputarán a las personas físicas que tengan los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente.

Sección 3.ª

Transparencia fiscal internacional

Artículo 75. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional.

1. Los contribuyentes imputarán la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, en cuanto dicha renta perteneciere a alguna de las clases previstas en el apartado 2 de este artículo y se cumplieren las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas según lo previsto en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su de-

---

(1) Véase el artículo 44 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificiación del régimen económico y fiscal del Canarias, (B.O.E. del 7).

Véase asimismo, el artículo 3 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre), el cual da nueva redacción al artículo 75.1, letra a) y 75.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, (B.O.E. del 28).

fecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado Impuesto.

2. Únicamente se imputará la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial conforme a lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 23 de esta Ley.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

a') Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.

b') Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades empresariales.

c') Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

d') Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra c).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra c), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

d) Transmisiones de los bienes y derechos referidos en las letras a) y b) que generen ganancias y pérdidas patrimoniales

No se incluirán las rentas previstas en los apartados a), b) y d) anteriores, obtenidas por la entidad no residente en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participe, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a') Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b') Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades empresariales.

A estos efectos, se entenderá que proceden del ejercicio de actividades empresariales las rentas previstas en las letras a), b) y d) que tuvieran su origen en entidades que cumplan el requisito de la letra b') anterior y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 por la entidad no residente.

3. No se imputarán las rentas previstas en las letras a), b) y d) del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total o al 4 por 100 de los ingresos totales de la entidad no residente.

Los límites establecidos en el párrafo anterior podrán referirse a la renta o a los ingresos obtenidos por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas de cada una de las fuentes citadas en el apartado 2 se imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley.

4. Estarán obligados a la correspondiente imputación los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

5. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses, salvo que el contribuyente opte por realizar dicha inclusión en el período impositivo que comprenda el día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses contados a partir de la fecha de conclusión del mismo.

La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

6. El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determina-

ción de la base imponible. Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

7. No se imputarán los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

8. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

9. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 35 de esta Ley, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se refiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

10. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en el presente artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social. b

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

11. Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.

b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de renta a que se refiere el apartado 2.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

12. Lo previsto en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 2 de esta Ley.

Sección 4.ª

Derechos de imagen

Artículo 76. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurran las circunstancias siguientes:

a) Que hubieren cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en esta letra, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 9 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere la letra a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la per-

sona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 se efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos

2.º La imputación se efectuará en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el número 1 anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos ni a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Cuando hubiese procedido la imputación a que se refiere el apartado 1 y la cesión, consentimiento o autorización a que alude la letra a) del mismo se hubiese producido a favor de una sociedad sometida al régimen de transparencia por aplicación de lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y ésta, a su vez, hubiese efectuado la cesión, consentimiento o autorización a la persona o entidad a que se refiere la letra c) de dicho apartado:

a) No tendrá la consideración de ingreso fiscalmente computable en la sociedad transparente el valor de la contraprestación que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 por los actos allí señalados.

b) No tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la sociedad transparente la contraprestación satisfecha a la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1.

8. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta Ley.

9. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere la letra c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo a lo previsto en el artículo 44 de esta Ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere la letra c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

Artículo 100. Ingreso a cuenta sobre derechos de imagen.

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta que debe practicarse en el supuesto contemplado por el número 9 del artículo 76 de la Ley del Impuesto, será del 15 por 100.

TÍTULO VIII

Instituciones de inversión colectiva

Artículo 77. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva.

Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán en la parte general o especial de la base imponible, de conformidad con lo dispuesto en las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) La ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que en ningún caso darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley.

No obstante, procederá la aplicación de la deducción citada respecto de aquellos dividendos que procedan de sociedades de inversión mobiliaria o inmobiliaria a las que resulte de aplicación el tipo general de gravamen establecido en el artículo 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 78. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales. (1)

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, imputarán en la parte general de la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de esta Ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no darán derecho a deducción por doble imposición.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

(1) Véase la disposición transitoria segunda de esta Ley.

TÍTULO IX

Gestión del impuesto

CAPÍTULO I

Declaraciones

Artículo 79. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan**.**

2. (1) No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales (21.035,42 euros).

b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 250.000 pesetas brutas anuales (1.502,53 euros).

c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71, con el límite que se establezca reglamentariamente.

d) Rendimientos del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 100.000 pesetas (601,01 euros) brutas anuales.

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, de capital, o de actividades profesionales, así como ganancias patrimoniales con el límite conjunto de 100.000 pesetas (601,01 euros) brutas anuales.

3. (1) El límite a que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, será de 1.300.000 pesetas (7.813,16 euros) para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, aunque los rendimientos del trabajo procedan de más de un pagador, si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superan en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales (601,01 euros), el límite será de 3.500.000 pesetas brutas anuales (21.035,42 euros).

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k) de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

4. Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a Planes de Pensiones o Mutualidades de Pre-

(1) Los apartados 2 y 3 han sido redactados por el artículo 1.Cuatro de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, (B.O.E. del 30) con vigencia a partir de 1 de enero de 2000.

visión Social que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 59. Obligación de declarar. (1)

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, en los términos previstos en el artículo 79 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por inversión en vivienda, por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a Planes de Pensiones o Mutualidades de Previsión Social, que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No obstante, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior y en el artículo 62 de este Reglamento, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo, con el límite de 3.500.000 pesetas brutas anuales en tributación individual o conjunta. Este límite será de 1.250.000 pesetas para los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo procedentes de más de un pagador, que perciban pensiones compensatorias recibidas del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, párrafo k), de la Ley del Impuesto y, en general, cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo a lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.

b) Rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado que no superen 50.000 pesetas anuales, con el límite conjunto de 250.000 pesetas anuales.

c) Rentas inmobiliarias imputadas a que se refiere el artículo 71 de la Ley del Impuesto, con el límite de 50.000 pesetas anuales, siempre que dichas rentas procedan de un único inmueble.

3. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para obtener devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

4. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por razones fundadas, plazos especiales de declaración para una clase determinada de los contribuyentes o para aquellas zonas territoriales que se señale.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que les afecten, y presentarlas acompañadas de los documentos y justificantes que se establezcan, en los lugares y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. **(1)**

5. En caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 44 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 80. Autoliquidación.

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar en la forma que reglamentariamente se determine**.**

Artículo 60. Autoliquidación e ingreso.

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés ni recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el

(1) Redacción dada a este artículo por el artículo tercero del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000), con vigencia para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 1999.

(1) Véase la Orden de 12 marzo de 2001, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio para el ejercicio 2000, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, (B.O.E. del 14).

momento de presentar la declaración y la segunda, del 40 por 100 restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido. No podrá fraccionarse, según el procedimiento establecido en el párrafo anterior, el ingreso de las declaraciones-liquidaciones complementarias.

(...)

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español**.**

Artículo 60. Autoliquidación e ingreso.

(...)

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 89.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto previsto en el artículo 14.4 de esta Ley, los sucesores del causante podrán solicitar a la Administración Tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 67.2 de esta Ley.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo del fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años en las condiciones que se determinen reglamentariamente**.**

Artículo 61. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, declaración-liquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 67.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en el Capítulo VII, Título primero del Libro I del Reglamento General de Recaudación con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

Artículo 81. Comunicación de datos por el contribuyente y solicitud de devolución.

1. Los contribuyentes que no tengan que presentar declaración por este impuesto, conforme al artículo 79.2 de esta Ley, y que hayan soportado retenciones e ingresos a cuenta y efectuado pagos fraccionados superiores a la cuota líquida total minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional podrán dirigir una comunicación a la Administración tributaria solicitando la devolución de la cantidad que resulte procedente.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de una comunicación y la información y documentos que resulten necesarios para la práctica de la devolución.

2. Los modelos de comunicación serán aprobados por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el plazo y el lugar de su presentación. Asimismo, determinará los supuestos y condiciones de presentación de las comunicaciones por medios telemáticos y los casos en que los datos comunicados se entenderán subsistentes para años sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos. **(1)**

3. La Administración tributaria a la vista, en su caso, de la comunicación recibida y de los datos y antecedentes obrantes en su poder, efectuará, si procede, la devolución que resulte al contribuyente. A efectos meramente informativos, se comunicará a los contribuyentes el resultado de los cálculos

(1) Véase la Resolución de 9 de enero de 2001, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de solicitud de devolución y el modelo de comunicación de datos adicionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2000, que podrán utilizar los contribuyentes no obligados a declarar por dicho impuesto que soliciten la correspondiente devolución, y se determinan el lugar, plazo y forma de presentación de los mismos, (B.O.E. del 15).

efectuados, por los medios que reglamentariamente se establezcan.

Recibida la devolución o, en su caso, transcurrido el plazo para realizarla, los contribuyentes podrán solicitar, dentro del plazo de los tres meses siguientes, que la Administración practique una liquidación provisional, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley y la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La notificación no podrá implicar ninguna obligación a cargo del contribuyente distinta a la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora **(1)** a que se refiere el artículo 58.2. b) de la Ley General Tributaria. A este mismo régimen quedarán igualmente sujetos los contribuyentes que hayan obtenido devoluciones superiores a las que les correspondan**.**

4. El procedimiento, así como el plazo y la forma de pago de la devolución a que se refiere el presente artículo, se determinará reglamentariamente**.**

Transcurrido el plazo para la devolución sin que se haya ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2 c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

5. No obstante lo anterior, la Administración tributaria procederá a la determinación de las cuotas a que se refiere el artículo 64 de esta Ley, a los solos efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 3 b) 2º de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Artículo 62. Comunicación de datos por el contribuyente y solicitud de devolución.

1. Los contribuyentes que no se hallen obligados a presentar declaración por el Impuesto podrán, sin embargo, obtener la devolución del exceso de las retenciones y de los ingresos a cuenta soportados sobre la cuota líquida total del Impuesto minorada en el importe de las deducciones por doble imposición de dividendos e internacional, mediante, en su caso, la presentación de una comunicación dirigida a la Administración tributaria, solicitando la devolución que resulte procedente.

Los modelos de comunicación serán aprobados por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el plazo y el lugar de su presentación y los supuestos en los que procede**.** Asimismo, determinará los supuestos y condiciones de presentación de las comunicaciones por medios telemáticos y los casos en que los datos comunicados se entenderán subsistentes para años sucesivos, si el contribuyente no comunica variación en los mismos. La comunicación podrá ir precedida del envío al contribuyente de los datos que obren previamente en poder de la Administración tributaria y afecten a la determinación de la cuota a que se refiere el párrafo anterior.

2. La Administración tributaria a la vista, en su caso, de la comunicación recibida, de los datos y antecedentes obrantes en su poder y de los justificantes aportados por el contribuyente con la comunicación o requeridos al efecto, efectuará, si procede, de oficio la devolución del exceso de las retenciones e ingresos a cuenta soportados sobre la cuota a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. La devolución se efectuará en el plazo que media entre la presentación de la comunicación, o la apertura del período de presentación de comunicaciones, cuando no sea preceptiva dicha presentación, y los dos meses siguientes al término del citado período. A efectos meramente informativos, se notificará a los contribuyentes por correo ordinario o por vía telemática, el resultado de los cálculos efectuados para la determinación del importe de la devolución.

Recibida la devolución o, en su caso, transcurrido el plazo para realizarla, los contribuyentes podrán solicitar, dentro de los tres meses siguientes, que la Administración practique una liquidación provisional, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84.2 de la Ley del Impuesto y la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La notificación no podrá implicar ninguna obligación a cargo del contribuyente distinta a la restitución de lo previamente devuelto mas el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria. A este mismo régimen quedarán igualmente sujetos los contribuyentes que hayan obtenido devoluciones superiores a las que les correspondan.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 3 anterior, transcurrido el plazo con que cuenta la Administración tributaria para efectuar la devolución sin que se haya ordenado su pago, por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora **(1)** a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame.

Artículo 63. Devoluciones de oficio.

1. Las devoluciones a que se refieren los artículo 81 y 85 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Artículo 64. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones y comunicaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, institu-

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. del 30).

(1) Para el ejercicio 2000, el interés de demora se ha fijado en el 5,50 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2000 (B.O.E. del 30).

ciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Campañas de información y difusión.

b) Asistencia en la realización de declaraciones y comunicaciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

c) Remisión de declaraciones y comunicaciones a la Administración tributaria.

d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.

e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuyentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas.

CAPÍTULO II

Pagos a cuenta

Artículo 82. Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

a)Retenciones.

b)Ingresos a cuenta.

c) Pagos fraccionados.

2. Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 41/1998 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y normas tributarias.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquélla obligación pueda excusarles de ésta.

5. El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaría podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta Ley y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir

rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. (1) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

9. (2) Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

Artículo 83. Importe máximo de los pagos a cuenta.

1. (3) Las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos, se fijarán reglamentariamente tomando como referencia el importe que resultaría de aplicar las tarifas a la base de la retención o ingreso a cuenta. Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares, y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

En rendimientos del trabajo distintos de los anteriores, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta no podrá superar el 40 por 100.

2. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos del capital no podrán superar el 25 por 100.

3. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre los rendimientos derivados de actividades económicas no podrán superar el 20 por 100.

4. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta que se fijen reglamentariamente sobre las ganancias patrimoniales no podrán superar el 20 por 100.

5. Los porcentajes, que se fijen reglamentariamente, de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, no podrán superar los siguientes límites:

a) cuando se calculen en función de los rendimientos netos de la actividad, el 20 por 100.

b) cuando se calculen en función del volumen de ingresos o ventas de la actividad, el 5 por 100.

(1) Apartado añadido por el artículo 39.Dos de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).

(2) Apartado añadido por el artículo 38.Uno de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14). Véase, asimismo, el apartado Tres del artículo 38 de la citada Ley.

(3) Redacción dada a este apartado por el artículo 35 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).

Artículo 69. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 71 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 70, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

Igualmente existirá obligación de retener en las operaciones de transmisión de activos financieros y de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, en las condiciones establecidas en este Reglamento.

2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

3. A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de ambos pagos a cuenta.

Artículo 70. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

1. (1) Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

- Los rendimientos de actividades profesionales.

- Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

- Los rendimientos de actividades forestales.

d) Las ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los pro-

(1) Nueva redacción de este apartado dada por el artículo quinto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. del 30). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

cedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

b) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.

e) Los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal.

f) Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1º) Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2º) Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Las entidades financieras que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de tales activos financieros, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en la presente letra.

No obstante lo señalado en el presente párrafo f), las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Igualmente, quedará sujeta a retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1º Que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español o sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

2º Que los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

g) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 50.000 pesetas.

h) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen las 150.000 pesetas anuales.

3º Cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, y no resulte cuota cero o bien, por algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cuando aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento de la citada obligación, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 71. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1º) En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2º) En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3º) En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) **(1)** En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

3º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los apartados anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 89, 90 y 91 de este Reglamento

Artículo 72. Importe de la retención o ingreso a cuenta.

1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 86 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 90 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.

2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar al valor de las mismas, determinado según las normas contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.

Artículo 73. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 87 y 91 de este Reglamento.

---

(1) Nueva redacción dada a esta letra d) por el artículo sexto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

Artículo 74. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

Artículo 75. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

1. (1) La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1º. Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 80 de este Reglamento.

2º. El 40 por 100 para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

3º. El 18 por 100 para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

2. El tipo de retención resultante de los anteriores se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos de trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 76. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

Nota: *Como consecuencia de la declaración de nulidad de la norma 2ª del apartado 1, del presente artículo, que define la situación familiar del contribuyente, identificada como 2ª, "Contribuyente con cónyuge a cargo" por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000 (B.O.E. del 2 de octubre), y de que el artículo 36 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14), ha redactado, con efectos exclusivos para el año 2000, lo relativo al límite excluyente de la obligación de retener, a continuación se transcribe la normativa aplicable al respecto en el ejercicio 2000 que es la contenida en el artículo 36 de la citada Ley 6/2000.*

Artículo 36. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener para el año 2000. (Ley 6/2000).

1. Con efectos exclusivos para el año 2000, no se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el Reglamento del Impuesto, no supere el importe anual que corresponda según el cuadro siguiente:

Situación del contribuyente	Nº de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 ó más
1ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	—	1.675.000	1.850.000
2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas anuales.....	1.675.000	1.850.000	2.025.000
3ª Otras situaciones	1.250.000	1.350.000	1.450.000

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior se entiende por hijos y otros descendientes aquellos que dan derecho al mínimo familiar previsto en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1ª. Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho al mínimo personal incrementado a que se refiere el artículo 70.2.3º de la Ley del Impuesto para las unidades familiares monoparentales.

2ª. Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 100.000 pesetas anuales. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas. Si en el curso del año natural se superara dicho importe, se deberá regularizar el tipo de retención en la forma prevista reglamentariamente.

3ª. Otras situaciones. Incluye tres tipos de situaciones:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo cuando, en este último caso, no tenga derecho a los importes incrementados del mínimo personal por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el artículo 70.2.3º de la Ley del Impuesto.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1ª. y 2ª. anteriores.

2. Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 100.000 pesetas en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas y en 200.000 pesetas para prestaciones o subsidios por desempleo.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación cuando correspondan los tipos fijos de retención, en los casos a los que se refiere el apartado 1, 2º y 3º del artículo 75 del Reglamento del Impuesto, y cuando existan los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 80.2 del citado Reglamento.

Artículo 77. Procedimiento general para determinar el importe de la retención.

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 75.1.1º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

(1) Nueva redacción dada a este apartado por el artículo séptimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000.

1ª. Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 78 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2ª. Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 79 de este Reglamento, la cuota de retención.

3ª. Se determinará el tipo de retención en la forma prevista en el artículo 80 de este Reglamento.

4ª. El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, excluidos los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores y teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 81 de este Reglamento. A los atrasos anteriormente citados se les aplicará el tipo fijo del 18 por 100.

Artículo 78. Base para calcular el tipo de retención.

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. **(1)** La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Regla general: Con carácter general, se tomará la cuantía total, dineraria o en especie, que de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como a los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor, determinado con arreglo a lo que establece el artículo 44 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La cuantía total anual incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. El importe de estas últimas no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior. **(2)**

2ª. Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.

3. La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) En las reducciones previstas en el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto en función del plazo de generación de los rendimientos.

b) En las cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, a las que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 17.3 de la Ley del Impuesto.

c) En las reducciones sobre el rendimiento neto a las que se refiere el artículo 18 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dichas reducciones el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en las dos letras anteriores.

d) **(1)** En el importe del mínimo personal y del mínimo familiar por descendientes y ascendientes, incluido el caso de los discapacitados, a los que se refiere el artículo 40 de la Ley del Impuesto, en los términos y condiciones previstos en el mismo, sin que sea de aplicación ninguno de los mínimos personales incrementados a los que se refiere el artículo 70.2 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, la edad del perceptor, y de los descendientes y ascendientes que den derecho a minoración se entenderá referida a la fecha de devengo del Impuesto, aplicando, además, las siguientes especialidades:

1º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el artículo 40.3.2º de la Ley del Impuesto.

2º Los descendientes se computarán por mitad, excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

e) En el importe que proceda, según las siguientes circunstancias:

Cuando se trate de contribuyentes que perciban pensiones y haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o que tengan más de dos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo familiar previsto en el artículo 40.3 de la Ley del Impuesto, 100.000 pesetas.

Cuando sean prestaciones o subsidios por desempleo, 200.000 pesetas.

Estas reducciones son compatibles entre sí.

f) Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en la letras anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 82 de este Reglamento, dichas circunstancias, acompañando testimonio literal de la resolución judicial determinante de la pensión.

---

(1) Nueva redacción dada a este apartado por el artículo octavo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000.

(2) El inciso de este párrafo relativo al importe de las retribuciones variables previsibles ha sido anulado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000 (B.O.E. del 2 de octubre). Véase, a este respecto, la nueva redacción del artículo 83.1 de la Ley del Impuesto dada por el artículo 35 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).

(1) Redacción dada a esta letra, con efectos desde el día 1 de enero de 2000, por el artículo primero del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, (B.O.E. del 21).

Artículo 79. Cuota de retención.

1. (1) Con carácter general, la cuota de retención se obtendrá aplicando a la base para calcular el tipo de retención, siempre que ésta sea positiva, los porcentajes que se indican en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención Hasta pesetas	Cuota de retención - Pesetas	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta pesetas	Porcentaje
0	0	612.000	18,00
612.000	110.160	1.530.000	24,00
2.142.000	477.360	2.040.000	28,30
4.182.000	1.054.680	2.550.000	37,20
6.732.000	2.003.280	4.488.000	45,00
11.220.000	4.022.880	en adelante	48,00

2. Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, procederá determinar por separado la parte de cuota de retención correspondiente al importe de dichas anualidades y la que se refiere al resto de la base para calcular el tipo de retención. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 82 de este Reglamento, dicha circunstancia, acompañando testimonio literal de la resolución judicial determinante de la anualidad.

3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 78.2 del presente Reglamento, no superior a 3.500.000 pesetas anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo la menor de las dos siguientes cuantías:

- El resultado de aplicar el porcentaje del 35 por 100 a la diferencia positiva entre el importe de esa cuantía y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 76 de este Reglamento.

- Cuando se produzcan regularizaciones, el resultado de aplicar el porcentaje del 48 por 100 sobre la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan hasta final de año.

4. El límite del 48 por 100 anterior se aplicará a cualquier contribuyente.

Artículo 80. Tipo de retención.

1. El tipo de retención, que se expresará con dos decimales, se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 78.2 del presente Reglamento. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

(1) Nueva redacción dada a este apartado por el artículo noveno del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000.

2. (1) El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por 100 cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 18 por 100 cuando los rendimientos del trabajo deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

No obstante, no será de aplicación el mínimo del 18 por 100 de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a minusválidos.

Artículo 81. Regularización del tipo de retención.

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.

2. Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1º. Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

2º. Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.

3º. Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador, y, en general, cuando se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venia aplicándose hasta ese momento.

4º. Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.

5º. **(2)** Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes, o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de minusválido o aumentara el grado de minusvalía en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del impuesto, dichas circunstancias determinasen un incremento en el mínimo personal o familiar.

6º. Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge, o anualidades por alimentos en favor de los hijos, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

(1) Nueva redacción dada a este apartado por el artículo décimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre). Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000.

(2) Nueva redacción dada a este número 5º por el artículo segundo.1 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, (B.O.E. del 21).

7º. Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente dejase de considerarse como a cargo del mismo, por obtener rentas anuales superiores a 100.000 pesetas, incluidas las exentas. **(1)**

8º. Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los territorios Históricos del País Vasco, al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla.

9º. **(2)** Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes, siempre que se produjera una variación en el importe del mínimo familiar, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del Impuesto.

3. La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización.

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en el importe de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 75.1.1º del presente Reglamento.

c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra anterior por la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 78.2 de este Reglamento que resten hasta el final del año. Cuando la base para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero. En este caso no procederá restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

Lo dispuesto en esta letra se entenderá sin perjuicio de los mínimos de retención previstos en el artículo 80.2 del presente Reglamento.

4. (3) Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1º, 2º, 3º y 4º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5º, 6º, 7º, 8º y 9º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas. **(1)**

5. En el caso de regularización por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de retribuciones. Los citados incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y cuota de retención previstas en el ejercicio.

Artículo 82. Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.

1. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El contenido de las comunicaciones se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **(2)**

2. La falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto.

3. La comunicación de datos a la que se refiere el apartado anterior deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a comunicar su variación al pagador.

No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

4. Las variaciones en las circunstancias personales y familiares que se produzcan durante el año y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas a efectos de la regularización prevista en el artículo 81 del presente Reglamento y surtirán efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas.

---

(1) Para el año 2000, véase el artículo 36.1.2ª, último inciso, del artículo 36 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre (B.O.E. del 14).

(2) Número añadido por el artículo segundo.2 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, (B.O.E. del 21).

(3) Nueva redacción dada a este apartado por el artículo segundo.3 del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, (B.O.E. del 21).

(1) Véase la disposición transitoria única del Real Decreto 1732/2000, de 20 de octubre, (B.O.E. del 21), relativa a la regularización del tipo de retención correspondiete al ejercicio 2000.

(2) Véase la Resolución de 15 de diciembre de 2000, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de comunicación de la situación personal y familiar del perceptor de rentas de trabajo, o de su variación, ante el pagador y se determina la forma en que debe efectuarse dicha comunicación (B.O.E. del 16).

Cuando estas variaciones supongan un mayor tipo de retención, deberán ser comunicadas en el plazo de diez días desde que se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

5. Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.

6. El pagador deberá conservar, a disposición de la Administración tributaria, los documentos aportados por el contribuyente para justificar la situación personal y familiar.

Artículo 83. Importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario. (1)

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 18 por 100.

2. Este tipo de retención se dividirá por dos cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla y con domicilio y objeto social exclusivo en dichas Ciudades.

Artículo 84. Concepto y clasificación de activos financieros.

1. Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquéllos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquéllos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por 100 del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a obligaciones del Estado a 10, 15 ó 30 años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados.

Artículo 85. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.

1. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo

(1) Redacción dada por el artículo undécimo del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

a) Fecha de la operación e identificación del activo.

b) Denominación del adquirente.

c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.

d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

3. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

4. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere este artículo no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 2 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del titulo o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

5. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

6. A los efectos previstos en este artículo, en los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

Artículo 86. Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

2. En el caso de amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, constituirá la base de retención la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en lo previsto en el último párrafo del artículo 70.3.f) de este Reglamento, constituirá la base de retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido.

4. Si a los rendimientos anteriores les fuesen de aplicación las reducciones a que se refiere el artículo 24.2 de la Ley del impuesto, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía íntegra de tales rendimientos las reducciones que resulten aplicables.

5. En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

Artículo 87. Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembolso de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso.

La retención se practicará en la fecha en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 88. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.

1. **(1)** Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

---

(1) Redacción dada a este apartado por el artículo duodécimo.1 del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

No obstante, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 9 por 100 en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 9 por 100 en el caso de rendimientos satisfechos a:

Representantes garantizados de «Tabacalera, Sociedad Anónima».

Recaudadores municipales.

Agentes de seguros y corredores de seguros que utilicen los servicios de subagentes o colaboradores mercantiles.

Delegados territoriales procedentes del extinguido Patronato de Apuestas Mutuas Deportivo Benéficas integrado en el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado por Real Decreto 904/1985, de 11 de junio.

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 55.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

2º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

3. No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

4. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicarán los siguientes porcentajes de retención:

1º Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por 100.

2º Restantes casos: 2 por 100.

Estos porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

5. **(1)** Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

Artículo 89. Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 20 por 100.

Nota: *El artículo 21 de la Ley 6/2000, de 13 de septiembre (B.O.E. del 14) ha reducido el porcentaje de retención y pago a cuenta aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, con efectos a partir de 25 de junio de 2000, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio (B.O.E. del 24).*

La norma aplicable a partir de la citada fecha es la siguiente:

---

(1) Apartado añadido por el artículo duodécimo.2 del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

Artículo 21. Reducción del porcentaje de retención y pago a cuenta aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva (Ley 6/2000).

El porcentaje aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, para el cálculo de las retenciones y demás pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades será el 18 por 100.

Reglamentariamente podrá modificarse este porcentaje.

Artículo 90. Base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 91. Nacimiento de la obligación de retener.

La obligación de retener nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Artículo 92. Importe de las retenciones sobre premios.

La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 18 por 100 de su importe. **(1)**

Artículo 93. Importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles. (2)

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 15 por 100 sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este porcentaje se dividirá por dos cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 55.4 de la Ley del impuesto.

Artículo 94. Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 20 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2. La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 70.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 18 por 100 sobre los ingresos íntegros satisfechos. **(1)**

Artículo 95. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 44.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 75 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante.

b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.

c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

(1) Nueva redacción dada por el artículo decimotercero del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

(2) Nueva redacción dada por el artículo primero del Real Decreto 1088/2000, de 9 de junio de 2000, (B.O.E. del 10), con vigencia desde el 11-06-2000.

(1) Nueva redacción dada por el artículo decimocuarto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.

Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.

b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.

c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.

La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:

a) Lugar y fecha de formalización.

b) Identificación de los solicitantes.

c) Descripción de las operaciones.

d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.

e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.

f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.

g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.

5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.

6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Artículo 96. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

Artículo 97. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la sección 3ª del capítulo II anterior.

Artículo 98. Ingresos a cuenta sobre premios.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 92 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador.

Artículo 99. Ingreso a cuenta sobre otras rentas.

La cuantía del ingreso a cuenta sobre las rentas en especie a las que se refiere los artículos 93 y 94 del presente Reglamento se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en los mismos.

Artículo 102. Obligados al pago fraccionado. (1)

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguientes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes

(1) Redacción dada por el artículo decimoquinto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta. **(1)**

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

Artículo 103. Importe del fraccionamiento.

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por 100 del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados ingresados por los trimestres anteriores del mismo año.

b) Por las actividades que estuvieran en régimen de estimación objetiva, el 4 por 100 de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho régimen en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por 100, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por 100.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

c) Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el régimen de determinación del rendimiento neto, el 2 por 100 del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

2. Los porcentajes señalados en el apartado anterior se dividirán por dos para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 55.4 de la Ley del impuesto.

3. De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se deducirán, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 70.2.b) del presente Reglamento.

b) **(1)** Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 97 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva.

2º Actividades agrícolas o ganaderas.

3º Actividades forestales.

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

Artículo 104. Declaración e ingreso.

1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

b) El cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tributaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público.

La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 105. Entidades en régimen de atribución de rentas.

El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

---

(1) Véase la disposición transitoria primera del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

(1) Redacción dada por el artículo decimosexto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000).

CAPÍTULO III

Liquidaciones provisionales

Artículo 84. Liquidación provisional.

1. Los órganos de gestión tributaria podrán girar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 123 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

2. No obstante lo previsto en el artículo 81.3 de esta Ley, a los contribuyentes que no tengan que presentar declaración, conforme al artículo 79.2 de esta Ley, sólo se les practicará la liquidación provisional de oficio a que se refiere el apartado anterior, en los siguientes casos:

a) Cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, habiéndosele practicado, como consecuencia, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes.

Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

b) Cuando, sin que tenga lugar lo previsto en la letra anterior, la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley contenga datos falsos, incorrectos o inexactos o se haya omitido alguno de los datos que deban figurar en la misma.

3. A las liquidaciones provisionales a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81.3 de esta Ley, no les será de aplicación lo establecido en el artículo 123.3 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación e investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

Artículo 85. Devolución de oficio a contribuyentes obligados a declarar.

1. (1) Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de e este impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra e) del artículo 65 de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación.

2. (1) Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra e) del artículo 65 de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora **(1)** a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al del término de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente así lo reclame**.**

5. Reglamentariamente se determinará el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente artículo.

Artículo 63. Devoluciones de oficio.

1. Las devoluciones a que se refieren los artículo 81 y 85 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

CAPÍTULO IV

Obligaciones formales

Artículo 86. Obligaciones formales de los contribuyentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar en la forma que se determine por el Ministro de Economía y Hacienda los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

---

(1) Redacción dada a estos apartados por el artículo 39.Tres de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).

(1) Para el ejercicio 2000 el interés de demora se ha fijado en el 5,5 por 100. Véase la disposición adicional quinta de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el 2000 (B.O.E. de 30)

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes**.**

Artículo 65. Obligaciones formales, contables y registrales. (1)

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones y comunicaciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del régimen de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ventas e ingresos.

b) Libro registro de compras y gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

6. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

7. Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un Libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

9. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere el presente artículo.

10. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo.

11. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán optar por expresar en euros las anotaciones en los libros registro establecidos en los apartados anteriores de este artículo. Dicha opción tendrá carácter irrevocable.

Artículo 87. (1) Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 101. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días

(1) Véase la Orden de 4 de mayo de 1993 por la que se regula la forma de llevanza y el diligenciado de los libros-registros en el I.R.P.F. (B.O.E. del 6), modificada por las Órdenes de 4 de mayo de 1995, (B.O.E. del 6) y de 31 de octubre de 1996, (B.O.E. del 7 de noviembre).

(1) Véanse las disposiciones adicionales quinta, decimocuarta y decimoctava de esta Ley.

naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refiere el apartado 3.1º del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Por excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

La retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado, se efectuará de forma directa.

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el mismo plazo de la última declaración de cada año, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos.

b) Numero de identificación fiscal.

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículo 17.2 y 24.2 de la Ley del Impuesto.

e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 17.3 y 24.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.

f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.

g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones.

h) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

i) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

En el caso de que la relación se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 20 de febrero del año siguiente.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de comunicación o de declaración por este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en rendimientos de actividades económicas.

5. Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada clase de rentas establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien asimismo podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten**.**

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere el apartado 4º del artículo 71.2.d) de este Reglamento, se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

a) Para las entidades prestamistas, en relación a los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

b) Para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidas a retención.

c) Para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

d) Para las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes así como los importes recibidos, cuando éstos hubieren solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto.

e) Para el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos, respecto a los premios que satisfagan exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 66. Otras obligaciones formales de información. (1)

1. Las entidades que concedan préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas deberán presentar en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de dichos préstamos, con identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los prestatarios de los mismos, importe total del préstamo, cantidades que éstos hayan satisfecho en el ejercicio en concepto de intereses y de amortización del capital e indicación del año de constitución del préstamo y del período de duración del mismo.

2. Las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de donaciones, en la que además de sus datos de identificación y de la indicación de si se hallan o no acogidas al régimen de deducciones establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, podrá exigirse que consten los siguientes datos referidos a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Inclusión o no del donativo en las actividades o programas prioritarios de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.

3. Las entidades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, declaración informativa de las enajenaciones de acciones o participaciones llevadas a cabo por los socios o partícipes, pudiendo exigirse que consten en ella los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal del socio o partícipe.

b) Valor de adquisición y de enajenación de las acciones o participaciones.

c) Período de permanencia de las acciones o participaciones en poder del socio o partícipe.

Esta obligación se entenderá cumplida con la presentación del resumen anual a que se refiere el artículo 101.2 de este Reglamento, siempre y cuando conste en el mismo la información prevista en las letras anteriores.

4. El Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja y la Organización Nacional de Ciegos deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa de los premios que hayan satisfecho exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ,en la que, además de sus datos identificativos, podrá exigirse que conste en ella la identificación, con nombre y apellidos y número de identificación fiscal, de los perceptores, así como el importe o valor de los premios recibidos por los mismos que excedan de la cuantía que a estos efectos fije el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

(1) Nueva redacción dada por el artículo cuarto del Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre, (B.O.E. de 30 de diciembre. Corrección de errores en B.O.E. de 20 de enero de 2000). Véase el Real Decreto 2281/1998, de 23 de octubre, por el que se desarrollan las disposiciones aplicables a determinadas obligaciones de suministro de información a la Administración tributarla y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, y el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas. (B.O.E. de 14 de noviembre).

TÍTULO X

Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador

Artículo 88. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 70 de esta Ley para el caso de tributación conjunta.

Artículo 89. Infracciones y sanciones.

1. Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley.

2. Constituye infracción simple la realización incorrecta de las comunicaciones previstas en el artículo 81 de esta Ley.

3. Constituye infracción grave dejar de comunicar o comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta datos falsos, incorrectos o inexactos determinantes de retenciones o ingresos a cuenta inferiores a los procedentes.

Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de la diferencia entre la retención o ingreso a cuenta procedente y la efectivamente practicada como consecuencia de la aplicación de dichos datos y sin que la sanción pueda ser inferior a 10.000 pesetas.

Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

TÍTULO XI

Orden jurisdiccional

Artículo 90. Orden jurisdiccional.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico- administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. Retribuciones en especie.

No tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

Segunda. Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.

1. Cuando con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, se hubiera producido una reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se aplicarán las reglas previstas en la sección 4ª del capítulo I del título II de esta Ley, con las siguientes especialidades:

1.º Se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el artículo 31, apartado 3, letra a) de esta Ley.

2.º En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión a que se refiere el párrafo anterior, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

2. Las normas previstas en el apartado anterior serán de aplicación en el supuesto de transmisiones de valores o participaciones en el capital de sociedades transparentes.

Tercera. Agencia Estatal de Administración Tributaria.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es una entidad de Derecho Público con personalidad jurídica y patrimonio propios, que actúa con autonomía de gestión y plena capacidad jurídica, pública y privada, en el cumplimiento de sus fines.

2. La Agencia regirá su actuación y funcionamiento por lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, su Estatuto orgánico, y demás normativa específica.

Cuarta. Información por medios telemáticos.

Previa autorización de los interesados y en los términos y con las garantías que se establezcan mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, la información de carácter tributario que precisen las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones podrá ser suministrada a aquéllas directamente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria por medios informáticos o telemáticos, en el marco de colaboración que se establezca. Asimismo, en la Orden citada se podrá regular el suministro de información en los casos previstos en el artículo 113.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En la medida en que a través del indicado marco de colaboración las Administraciones públicas puedan disponer de dichas informaciones no se exigirá a los interesados que aporten individualmente certificaciones expedidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ni la presentación, en original, copia o certificación, de sus declaraciones tributarias.

Quinta. Captación de datos.

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del impuesto.

Sexta. Recurso Cameral Permanente.

La exacción del Recurso Cameral Permanente a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, se girará sobre los rendimientos comprendidos en la sección 3ª del capítulo I del título II de esta Ley, cuando deriven de actividades incluidas en el artículo 6 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

Séptima. Remisiones normativas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las referencias efectuadas por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Octava. Remisiones normativas de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las referencias efectuadas por la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Novena. Remisiones normativas de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Las referencias a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, efectuadas por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Décima. Remisiones normativas de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

Las referencias contenidas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se entenderán hechas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

Undécima. Modificación del régimen transitorio de acomodación de los compromisos por pensiones.

Primera. Se da nueva redacción al apartado 5 de la disposición transitoria decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, que quedará redactado en los siguientes términos:

«Los empresarios o las instituciones amparadas en este régimen transitorio, que hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores e integrado sus recursos en un plan de pensiones, instrumentarán las obligaciones contraídas respecto a los jubilados o beneficiarios con anterioridad a la formalización del referido plan, bien a través del mismo o bien a través de un seguro colectivo.

En el supuesto de integrar a dichos beneficiarios en el plan de pensiones, serán admisibles aportaciones posteriores para la adecuada cobertura de las prestaciones causadas, siempre que se incorporen en el correspondiente plan de reequilibrio y éste se ajuste a la legislación que le sea aplicable.

Las contribuciones y las primas de contrato de seguro satisfechas para hacer frente a estas prestaciones causadas no precisarán de la imputación fiscal a los referidos beneficiarios, siendo objeto de deducción en el impuesto personal del promotor en los términos establecidos en el apartado 1 de la disposición transitoria decimosexta.

El régimen fiscal previsto en este apartado será, asimismo, de aplicación a las primas de contratos de seguro satisfechas para la cobertura de prestaciones causadas respecto a los jubilados o beneficiarios amparadas en este régimen transitorio, aunque los empresarios o las instituciones no hayan instrumentado los compromisos por pensiones con sus trabajadores en activo a través de un plan de pensiones, salvo que las empresas o entidades se acojan a la excepción prevista en el apartado 2 de la disposición transitoria decimocuarta».

Segunda. Se añade un nuevo párrafo al apartado primero de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, con la siguiente redacción:

«El régimen fiscal previsto en el presente apartado resultará aplicable en relación con las contribuciones efectuadas por las empresas a mutualidades de previsión social formalizadas a través de contratos de seguro o reglamentos de prestaciones de las mutualidades que reúnan los requisitos previstos en el artículo 46 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, realizadas para dar cumplimiento a lo establecido en las disposiciones transitorias decimocuarta y decimoquinta de la presente Ley, siempre que dichas contribuciones se correspondan a derechos por servicios pasados reconocidos con arreglo a los límites establecidos para los planes de pensiones en la disposición transitoria decimoquinta, apartado cuarto, y en su desarrollo reglamentario».

Duodécima. Tabla de retenciones sobre rendimientos del trabajo y pagos fraccionados sobre rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva.

1. Antes del 15 de enero de 1999, el Gobierno aprobará las tablas de retenciones aplicables en el ejercicio de 1999 a los rendimientos del trabajo, teniendo en cuenta la tarifa y las circunstancias personales y familiares del perceptor.

2. El Gobierno adaptará los pagos fraccionados a cargo de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con una reducción máxima del veinticinco por ciento.

Decimotercera. Modificación del Impuesto sobre Primas de Seguros.

Se añade una nueva letra i) al apartado cinco.1 del artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, con la siguiente redacción:

«i) Las operaciones de seguro de asistencia sanitaria y enfermedad».

Decimocuarta. Obligaciones de información.

1. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de las mismas.

2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Decimoquinta.

Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 113 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria:

«1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto:

a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema.

d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

h) La colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa, en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración Tributaria».

Decimosexta. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.

Podrán reducir la parte general de la base imponible, en los términos previstos en el artículo 46 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados por mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena como sistema complementario de pensiones, cuando previamente, durante al menos un año en los términos que se fijen reglamentariamente, estos mismos mutualistas hayan realizado aportaciones a estas mismas mutualidades, de acuerdo a lo previsto en la disposición transitoria quinta y la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de Seguros Privados y siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las mismas contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.

Decimoséptima. Planes de pensiones y Mutualidades de Previsión Social constituidos a favor de personas con minusvalía.

A partir de 1 de enero de 1999 podrán realizarse aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100**.** A los mismos les resultará aplicable el régimen financiero y fiscal de los planes de pensiones con las siguientes especialidades:

1. (1) Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto el propio minusválido partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. En estos últimos supuestos, las personas con minusvalía habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte del minusválido podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones del minusválido en proporción a la aportación de estos.

Dichas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas minusválidas partícipes no podrán rebasar la cantidad de 2.200.000 pesetas. **(2)**

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con minusvalía ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 1.100.000 pesetas **(2)**. Ello sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a su propio plan de pensiones, de acuerdo con el límite previsto en el artículo 5.3 de la Ley 8/1987, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con minusvalía, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 2.200.000 pesetas **(2**).

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el artículo 36.4 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor del minusválido, se entenderá que el límite de 2.200.000 pesetas **(2)** se cubre, primero, con las aportaciones del propio minusválido y cuando éstas no superen dicho límite, con las restantes aportaciones, en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo beneficiario minusválido, por encima del límite de 2.200.000 pesetas **(2)** anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el artículo 35.3.n) de la Ley 8/1987, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. Las prestaciones del plan de pensiones deberán ser en forma de renta, salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos y condiciones que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden

---

(1) Redacción dada a este apartado por el artículo 12 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14).

(2) Las cuantías de 1.100.000 pesetas y 2.200.000 pesetas se elevan, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14) a 1.200.0000 pesetas (7.212,15 euros) y 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros), respectivamente.

satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con minusvalía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

6. Las aportaciones realizadas a planes de pensiones, de acuerdo con lo previsto en la presente disposición, podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas por cada partícipe a favor de personas con minusvalía con las que exista relación de parentesco, con el límite de 1.100.000 pesetas **(1)** anuales. Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 46 de esta Ley.

b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas minusválidas partícipes, con el límite de 2.200.000 pesetas **(1)** anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de un mismo minusválido, incluidas las del propio minusválido, no podrá exceder de 2.200.000 pesetas **(1)** anuales. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor del minusválido, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por el propio minusválido y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 2.200.000 pesetas **(1)** señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que en ningún caso el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de un mismo minusválido pueda exceder de 2.200.000 pesetas **(1)**.

7. Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con minusvalía, correspondientes a las aportaciones a las que se refiere la presente disposición, gozarán de una reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta un importe máximo de dos veces el salario mínimo interprofesional.

Tratándose de prestaciones recibidas en forma de capital por las personas con minusvalía, correspondientes a las aportaciones a las que se refiere la presente disposición, la reducción prevista en el artículo 17.2. b) de esta Ley será del 50 por 100, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

8. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social realizadas a partir de 1 de enero de 1999 y prestaciones de las mismas a favor de minusválidos que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados. En tal caso, los límites establecidos por esta disposición serán conjuntos para las aportaciones de Planes de Pensiones y a Mutualidades de Previsión Social.

La disposición de derechos consolidados en supuestos distintos de los previstos en esta disposición adicional tendrá las consecuencias previstas en el artículo 46.1.3.º b), segundo párrafo, de esta Ley**.**

Decimoctava. Información con trascendencia tributaria.

Cuando en aplicación de lo dispuesto en el artículo 116 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas, el adjudicatario concierte con terceros la realización parcial del contrato, la Administración contratante queda obligada a suministrar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la siguiente información:

a) Identificación del subcontratista.

b) Identificación de las partes del contrato a realizar por el subcontratista.

c) Importe de las prestaciones subcontratadas

La citada información deberá suministrarse en el plazo de cinco días, computados desde aquél en que tenga lugar la comunicación del contratista a la Administración, establecida en el apartado 2. a) del citado texto legal.

Decimonovena. Rentas forestales.

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la administración forestal competente, sea igual o superior a veinte años.

El Gobierno desarrollará un régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la determinación del rendimiento neto derivado de las explotaciones forestales que cumplan los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Vigésima. Carácter vinculante de las contestaciones a determinadas consultas sobre la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Durante los seis primeros meses del año 1999, podrán formularse a la Administración tributaria consultas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para ésta, sobre la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en las condiciones y con los requisitos que se indican a continuación:

Primero. Las consultas podrán formularse exclusivamente por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como por las federaciones que agrupen a las organizaciones o entidades antes mencionadas, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

Segundo. La Dirección General de Tributos contestará las consultas que se formulen en los términos anteriores, mediante resolución, que se comunicará a la entidad consul-

(1) Las cuantías de 1.100.000 pesetas y 2.200.000 pesetas se elevan, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, (B.O.E. del 14) a 1.200.0000 pesetas (7.212,15 euros) y 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros), respectivamente.

tante y se publicará en el «Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda».

Tercero. La presentación, tramitación y contestación de estas consultas, así como los efectos de su contestación, se regirán por lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

Vigésima primera. Ayudas a la vivienda habitual percibidas en 1998.

Las ayudas públicas percibidas durante 1998 como compensación de los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a la reparación de la misma, podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

Vigésima segunda. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1.º Abandono definitivo del cultivo del viñedo.

2.º Prima al arranque de plantaciones de manzanos.

3.º Prima al arranque de plataneras.

4.º Abandono definitivo de la producción lechera.

5.º Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.

6.º Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas.

d) **(1)** La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos afectos a las actividades. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

(1) Esta letra ha sido añadida por el artículo 8 del Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte (B.O.E. del 7), con efectos desde el 01/01/2000 según establece la disposición adicional segunda del citado Real Decreto-ley.

Vigésima tercera. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales. (1)

Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Ámbito subjetivo. Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel.

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. Aportaciones. No podrán rebasar la cantidad de 2.500.000 pesetas (15.025,30 euros) las aportaciones anuales, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. Contingencias. Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio.

4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. Régimen fiscal.

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 2.500.000 pesetas anuales (15.025,30 euros).

b) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el número 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las declaraciones-liquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo que provengan de contratos de seguro a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo caso tributarán como rendimientos del trabajo.

(1) Disposición añadida por el artículo 13 de la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (B.O.E. del 14).

c) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el número 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

Dos. Con independencia del régimen especial previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, siempre que cumplan los requisitos que establecen las letras a), b) y c) del artículo 46.1 de esta Ley.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 46.1.5º de esta Ley para las aportaciones a planes de pensiones y contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Exención por reinversión en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las rentas acogidas a la exención por reinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se regularán por lo en él establecido, aun cuando la reinversión se produzca en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999.

Segunda. Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 78 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo el primer día del primer período impositivo al que sea de aplicación la presente Ley, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Tercera. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.

1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

Cuarta. Compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda.

1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas en los siguientes supuestos:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la presente Ley para dicha deducción le resulte menos favorable que el regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler, siempre que mantenga el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual.

2. Las compensaciones económicas se satisfarán previa solicitud del contribuyente, dentro de los seis meses siguientes a aquél en que finalice el plazo para presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Compensación fiscal a los arrendatarios de vivienda habitual en 2000.

Disposición transitoria cuarta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001, (B.O.E. del 29).

Uno. Los contribuyentes con deducción por alquiler de vivienda habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el año 1998, cuyos contratos de alquiler fueran anteriores al 24 de abril de 1998 y se mantengan en el ejercicio 2000, tendrán derecho a la deducción regulada en el presente artículo, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de las partes general y especial de la base imponible, antes de computar el mínimo personal y familiar, no sea superior a 3.500.000 pesetas (21.035,42 euros) en tributación individual o 5.000.000 de pesetas (30.050,61 euros) en tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en 2000 en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de los rendimientos netos del contribuyente.

Dos. La cuantía de esta deducción será del 10 por 100 de las cantidades satisfechas en 2000 por el alquiler de la vivienda habitual, con el límite de 100.000 pesetas (601,01 euros) anuales.

Tres. El importe de la deducción a que se refiere este artículo se restará de la cuota líquida total del impuesto, después de las deducciones por doble imposición a que se refieren los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998.

Compensación fiscal por deducción en adquisición de vivienda habitual en 2000.

Disposición transitoria quinta de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2001, (B.O.E. del 29).

Uno. Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y puedan aplicar en 2000 la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 55.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, tendrán derecho a la deducción regulada en este artículo.

Dos. La cuantía de esta deducción será la diferencia positiva entre el importe del incentivo teórico que hubiera correspondido, de mantenerse la normativa vigente a 31 de diciembre de 1998, y la deducción por inversión en vivienda que proceda para 2000.

Tres. El importe del incentivo teórico al que se refiere el apartado anterior será la suma de las siguientes cantidades:

a) El resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la magnitud resultante de sumar los importes satisfechos en 2000 por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición de la vivienda habitual, con el límite de 800.000 pesetas (4.808,10 euros) en tributación individual o 1.000.000 de pesetas (6.010,12 euros) en tributación conjunta, y por la cuota y los recargos, salvo el de apremio, devengados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, menos la cuantía del rendimiento imputado que hubiera resultado de aplicar el artículo 34.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Por tipo medio de gravamen deberá entenderse el obtenido de sumar los tipos medios, estatal y autonómico, a los que se refieren los artículos 50.2 y 61.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

b) El resultado de aplicar el 15 por 100 a las cantidades invertidas durante 2000 en la adquisición de la vivienda habitual que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.1.2º de la Ley 40/1998, den derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, excluidos los intereses derivados de la financiación ajena. Las cantidades invertidas tendrán como límite el 30 por 100 del resultado de adicionar a las bases liquidables, general y especial, el mínimo personal y familiar.

Cuatro. La cuantía de la deducción así calculada, se restará de la cuota líquida total, después de las deducciones por doble imposición a que se refieren los artículos 66 y 67 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Quinta. Partidas pendientes de compensación.

1. Los rendimientos irregulares negativos procedentes de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo positivo de los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 38.a) de esta Ley.

2. Las disminuciones patrimoniales netas procedentes de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 39 de esta Ley.

3. Las bases liquidables regulares negativas de los períodos impositivos correspondientes a 1998, 1997, 1996, 1995 y 1994 que se encuentren pendientes de compensación a la fecha de entrada en vigor de esta Ley, se compensarán únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general prevista en el artículo 47 de esta Ley.

Sexta. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley.

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte de prestación correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, le resultará aplicable los porcentajes de reducción establecidos en la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una vez calculado el rendimiento de acuerdo con lo establecido en los artículos 23 y 24, excluido lo previsto en el último párrafo de la letra b) del apartado 2 de esta Ley.

Séptima. Régimen fiscal de determinados contratos de seguros nuevos.

La reducción del 70 por 100 prevista en el último párrafo de los artículos 17.2 c) y d), y 24.2 b) y c) de esta Ley sólo será de aplicación a los contratos de seguros concertados desde el 31 de diciembre de 1994.

Octava. Tributación de determinados valores de deuda pública.

Los rendimientos derivados de la transmisión, amortización o reembolso, realizadas desde 1 de enero de 1999, de valores de la deuda pública, adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1996 y que con anterioridad generaran incrementos de patrimonio, se integrarán en la parte especial de la base imponible, sin que sean de aplicación las reducciones previstas en el artículo 24.2 de esta Ley.

Novena. Ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. (1)

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con lo establecido en las reglas 2ª y 4ª del apartado 2 de la disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la

---

(1) Redacción, con efectos de 1 de enero de 1999, otorgada por la disposición transitoria primera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (B.O.E. de 30 de diciembre).

desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

Décima. Contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985.

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7.ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

Undécima. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.

1. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables exclusivamente los porcentajes establecidos por el artículo 23.3, letras b) y c), de esta Ley a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando ya se hubiera producido, con anterioridad a dicha entrada en vigor, la constitución de las rentas.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

2. Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

Duodécima. Aplicación de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición final segunda de esta Ley, a las bases imponibles negativas del Impuesto sobre Sociedades anteriores a la entrada en vigor de la presente Ley.

Las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período impositivo en que sea de aplicación la presente Ley podrán compensarse en el plazo establecido en el apartado 1 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, contado a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquél en el que se determinaron dichas bases imponibles negativas.

Decimotercera.

Los partícipes de planes de pensiones que, con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley, hubieran seguido haciendo aportaciones a los mismos con posterioridad al cese de su actividad laboral, podrán optar entre:

Mantener los derechos consolidados correspondientes a dichas aportaciones para cubrir la contingencia de fallecimiento.

Recuperarlos en forma de capital, dentro del plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, tributando como rendimientos del trabajo en la forma establecida en la sección 1ª del Capítulo I de esta Ley, y, en concreto, aplicando la reducción prevista en el artículo 17.2. b) de la misma.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única.

1.º A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas:

1. El título III de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva, en lo que se refiere a este impuesto.

2. Las disposiciones adicionales y transitoria de la Ley 14/1985, de 19 de mayo, del Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros.

3. La Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. El artículo 4 del Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo, por el que se conceden ayudas a los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana (VIH) como consecuencia de actuaciones realizadas en el sistema sanitario.

5. La disposición adicional primera de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo.

6. El artículo 2 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

7. El artículo 2.Tres de la Ley 13/1996 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

8. La disposición adicional vigésima octava de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

2.º No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia:

1. El artículo 2.º de la Ley 22/1986, de 23 de diciembre, por la que se conceden determinadas exenciones fiscales y aduaneras al Instituto de Relaciones Europeo- Latinoamericano (IRELA).

2. La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.

3. La disposición adicional decimosexta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Las disposiciones adicionales decimoséptima y vigésima tercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 6 de julio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6. El Real Decreto-ley 3/1993, de 26 de febrero, de Medidas Urgentes sobre Materias Presupuestarias, Tributarias, Financieras y de Empleo, en lo que se refiere a este impuesto.

7. El artículo 14.7 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

8. La Ley 19/1994, de 6 de junio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en lo que se refiere a este Impuesto.

9. El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

10. La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, salvo en lo relativo al límite de la deducción a que se refiere su artículo 61.

11. La disposición adicional vigésima sexta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

12**.** El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

13. La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

14. La disposición adicional quinta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

15. El apartado 3 de la disposición final sexta de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

16. La disposición transitoria undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

17. La Ley 39/1997, de 8 de octubre, por la que se aprueba el programa PREVER para la modernización del parque de vehículos automóviles, el incremento de la seguridad vial y la defensa y protección del medio ambiente.

18. El artículo 3.4 de la Ley 64/1997, de 26 de diciembre, por la que se regulan incentivos en materia de Seguridad Social y de carácter fiscal para el fomento de la contratación indefinida y la estabilidad en el empleo.

19. La disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

20. La disposición transitoria segunda de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

3.º Continuarán en vigor las normas reglamentarias que no se opongan a la presente Ley en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias que en ella se han previsto.

4.º La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1º no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Modificación del artículo 3º de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se da nueva redacción al artículo 3º de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que queda redactado en los siguientes términos:

Artículo 3º. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

b) la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, "intervivos".

c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2 a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

2. Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades.

(...)

Tercera. Modificación de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor.

Se añade una disposición final a la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, que queda redactada en los siguientes términos:

Cuarta. Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Para asegurar la mejor aplicación de las previsiones de la presente Ley, se autoriza al Gobierno para aprobar el Estatuto orgánico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que desarrollará sus funciones, régimen jurídico, organización y funcionamiento, con adaptación a los principios de eficiencia y economía de gestión, autonomía organizativa, participación de las Administraciones públicas interesadas en su gestión y corresponsabilidad fiscal, contenidos en su normativa específica y en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias.

Quinta. Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.

b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Sexta. Habilitación normativa.

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Séptima. Entrada en vigor.

1. La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1999. No obstante, las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado entrarán en vigor el día siguiente a la publicación de la presente Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la presente Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de dicha fecha y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo.

Disposición adicional primera. Referencias efectuadas en el Reglamento a importes monetarios expresados en pesetas.

Las referencias contenidas en el presente Reglamento a importes monetarios expresados en pesetas se entenderán también realizadas al correspondiente importe monetario expresado en euros que se obtenga con arreglo al tipo de conversión y, en su caso, redondeado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre Introducción del Euro, teniendo unas y otras la misma validez y eficacia.

Disposición transitoria primera. Vigencia de las normas de presentación de declaraciones y comunicaciones y de las que establecen obligaciones formales reguladas en el presente Reglamento.

Las normas relativas a la presentación de declaraciones y comunicaciones y las que se refieren a las obligaciones formales que se contienen en el presente Reglamento, serán de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 1999, a excepción de la presentación telemática de declaraciones por el Impuesto y las normas relativas a la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones y comunicaciones, que serán de aplicación al ejercicio 1998.

Disposición transitoria segunda. Cuentas vivienda constituidas con anterioridad a 1 de enero de 1999.

El plazo máximo para destinar las cantidades ingresadas en la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la misma será de cinco años para quienes hubieran abierto la cuenta vivienda con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Disposición transitoria tercera. Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1998. (1)

Disposición transitoria quinta. Determinación de las retenciones por circunstancias personales y familiares comunicadas en el ejercicio anterior.

1. Los pagadores de rentas de trabajo podrán determinar las retenciones aplicables teniendo en cuenta exclusivamente las circunstancias personales y familiares que los perceptores les hayan comunicado en el ejercicio anterior, hasta la confección de la nómina correspondiente al mes de febrero de 1999, con carácter general, o hasta la correspondiente al mes de marzo de 1999, cuando se trate de las prestaciones a que se refiere el artículo 16.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Corresponderá una reducción de 100.000 por cada uno de los dos primeros, y 150.000 por cada uno de los restantes descendientes comunicados a la empresa a efectos de calcular las retenciones para 1998.

Cuando, conforme con lo establecido anteriormente, se hubiera aplicado un tipo de retención distinto al que corresponda, procederá una regularización del tipo de retención según lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 81 de este Reglamento.

2. En el supuesto anterior, el plazo de presentación del modelo de comunicación de la situación personal y familiar del perceptor de rentas de trabajo, o de su variación, ante el pagador, correspondiente al año 1999, se entenderá prorrogado hasta el día 1 de febrero de 1999.

Disposición transitoria sexta. Modificación del artículo 3 del Real Decreto 660/1996, de 19 de abril. (1)

Disposición final única. Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación del presente Reglamento.

(1) El contenido de esta disposición se reproduce en el artículo 40 del Reglamento.

(1) El contenido de esta disposición se reproduce en el artículo 41 del Reglamento.

ADENDA

DEDUCCIONES AUTONÓMICAS DE LA CUOTA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS APLICABLES EN EL EJERCICIO 2000.

ILLES BALEARS

LEY 9/1997, DE 22 DE DICIEMBRE, DE DIVERSAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ADMINISTRATIVAS

(B.O.C.A.I.B. 30/12/97 - B.O.E. 17/4/98)

.....

Artículo 1. Deducciones familiares y personales en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicables a los sujetos pasivos residentes en la Comunidad Autónoma de les Illes Balears.

De conformidad con lo establecido en el artículo 13.1.1.b) de la Ley 14/1996, de 30 diciembre, de cesión de tributos del Estado y medidas fiscales complementarias se establecen las siguientes deducciones personales y familiares aplicables sobre la parte autonómica de la cuota íntegra que resulta de la aplicación de la tarifa autonómica:

1. Por cada sujeto pasivo residente en el territorio de la Comunidad Autónoma de les Illes Balears de edad igual o superior a los 65 años: 4.000 pesetas.

Tendrán derecho a esta deducción aquellos sujetos pasivos cuya base imponible no supere el 1.500.000 pesetas en el caso de tributación individual y los 2.000.000 de pesetas en el caso de tributación conjunta.

2. Por cada sujeto pasivo y, en su caso, por cada descendiente soltero o cada ascendiente a los que se refiere la letra d) del punto 1, del artículo 78 de la Ley 18/1991, de 6 junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, residente en la Comunidad Autónoma de les Illes Balears, se incrementará en 10.000 pesetas la deducción que allí se recoge, siempre que para determinar la valoración de la minusvalía se pueda tener en cuenta el baremo de «factores sociales complementarios» a que se refiere el anexo I, apartado B), de la Orden 8 marzo 1984, del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, por la que se establece el baremo para la determinación del grado de minusvalía y la valoración de diferentes situaciones exigidas para tener derecho a las prestaciones y subsidios previstos en el Real Decreto 383/1984, de 1 febrero. Tendrán derecho a esta deducción quienes, hallándose en la situación a que se refiere el párrafo anterior y de conformidad con lo establecido en la orden ministerial citada, tengan una puntuación mínima global del 33%, siempre que su base imponible no supere el 1.500.000 pesetas en el caso de tributación individual y los 2.000.000 de pesetas en el caso de tributación conjunta.

.....

Artículo 4. Requisitos formales.

La justificación documental exigible para probar el derecho a la aplicación de las deducciones reguladas en el artículo 1, así como la oportuna aportación de la misma, será determinada reglamentariamente.

.....

LEY 6/1999, DE 3 DE ABRIL, DE LAS DIRECTRICES DE ORDENACIÓN TERRITORIAL DE LAS ILLES BALEARS Y DE MEDIDAS TRIBUTARIAS.

(B.O.C.A.I.B. 17/4/99)

.....

Artículo 19

1.En las Illes Balears las áreas de suelo rústico protegido son las siguientes:

a) Las áreas naturales de especial interés de alto nivel de protección (AANP), definidas por la Ley 1/1991, de 30 de enero, de espacios naturales y de régimen urbanístico de las áreas de especial protección de las Illes Balears, así como también los espacios naturales protegidos, declarados según la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de conservación de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres.

b) Las áreas naturales de especial interés (ANEI), definidas por la Ley 1/1991, de 30 de enero, de espacios naturales y de régimen urbanístico de las áreas de especial protección de las Illes Balears, que no se incluyen en la categoría anterior.

c) Las áreas rurales de interés paisajístico (ARIP), definidas por la Ley 1/1991, de 30 de enero, de espacios naturales y de régimen urbanístico de las áreas de especial protección de las Illes Balears.

.....

Disposición adicional decimotercera.

.....

2. De conformidad con el artículo 13.1.1º de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, se establece una deducción a aplicar a la cuota integra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a) Los titulares de fincas o terrenos incluidos en las áreas de suelo rústico protegido a que se refieren los apartados a), b) y c) del artículo 19.1 de esta ley, podrán deducir el 25 % de los gastos de conservación y mejora realizados, siempre que ello no suponga la minoración del gravamen de alguna o algunas categorías de renta, por generar los citados terrenos rendimientos o incrementos de patrimonio sujetos durante el ejercicio de aplicación de la deducción.

b) No será aplicable la deducción a aquellos contribuyentes que hayan considerado los anteriores gastos como deducibles de los ingresos brutos a los efectos de determinar la base imponible.

c) Para tener derecho a esta deducción, al menos un 33 % de la extensión de la finca deberá quedar incluida en una de estas áreas de suelo rústico protegido a que se refiere el apartado a) de este punto.

d) El importe de esta deducción no podrá superar la mayor de estas dos cantidades:

d.1) La satisfecha en concepto de impuesto sobre los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

d.2) La cantidad de 1.000 pesetas por hectárea de extensión de la finca.

Estas cantidades se entienden siempre referidas a la parte de los terrenos afectados por las figuras de protección a que se refiere la presente disposición.

e) El importe de esta deducción, junto con las restantes aplicables al sujeto pasivo, podrá alcanzar hasta el cien por cien de la cuota integra autonómica del ejercicio en el cual se hubiesen producido los gastos de conservación y mejora.

3. El punto anterior será de aplicación para los períodos impositivos que finalicen con posterioridad a la entrada en vigor de esta ley.

.....

Disposición transitoria octava

Hasta que se aprueben los planes territoriales parciales correspondientes, se considerarán áreas de interés agrario (AIA) las siguientes:

1. En relación con la isla de Mallorca:

a) La zona cerealística del centro de la isla, formada por los 18 municipios de Muro, Santa Margalida, Llubí, María de la Salut, Ariany, Petra, Sineu, Costitx, Sencelles, Santa Eugènia, Lloret de Vistalegre, Sant Joan, Manacor, Vilafranca de Bonany, Montuïri, Algaida, Porreres y Felanitx.

b) Las zonas de regadío.

c)Las áreas con explotaciones agrarias susceptibles, por su proximidad, de ser regadas con aguas depuradas.

d) Superficies catalogadas como cultivo frutal-secano.

e) Superficies cultivadas con pendientes superiores o iguales al 10 %.

f) Superficies destinadas a cultivos de forrajes.

g) Superficies cuyos cultivos están ligados a una denominación de calidad.

2.En relación con la isla de Menorca:

a) Superficies destinadas a cultivos de forrajes.

b) Las áreas con explotaciones agrarias susceptibles, por su proximidad de ser regadas con aguas depuradas.

c) Las zonas de regadío.

d)Superficies cuyos cultivos o producción ganadera estén ligados a una denominación de calidad.

3.En relación con las islas de Eivissa y de Formentera.

a) Las zonas de regadío.

b) Las áreas con explotaciones agrarias susceptibles, por su proximidad, de ser regadas con aguas depuradas.

c) Superficies cultivadas con pendientes superiores o iguales al 10 %.

d) Superficies catalogadas como cultivo frutal-secano.

e) Superficies cuyos cultivos estén ligados a una denominación de calidad.

.....

LEY 12/1999, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS, ADMINISTRATIVAS Y DE FUNCIÓN PÚBLICA Y ECONÓMICAS

(B.O.C.A.I.B. 30/12/99 - B.O.E. 18/01/2000)

.....

Artículo 1.º Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 13.Uno.1.º b) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y medidas fiscales complementarias, se establecen las siguientes deducciones a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

A) Deducción por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears realizada por jóvenes con residencia en las Illes Balears:

Los jóvenes con residencia habitual en las Illes Balears, cuya base imponible previa a la reducción por mínimo personal y familiar no exceda de 3.000.000 de pesetas en tributación individual o de 5.000.000 de pesetas en tributación conjunta, podrán deducir el 3 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la que constituya o vaya a constituir su residencia habitual. A estos efectos la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción estará constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 1.500.000 pesetas en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual en la normativa estatal del Impuesto. La mencionada base estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos de adquisición que hayan sido a cargo del contribuyente y, en caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y los demás gastos derivados de ésta.

A efectos de la aplicación de esta deducción tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los treinta y dos años de edad el día en que finalice el período impositivo. En caso de tributación conjunta, sólo se podrán beneficiar de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar, que cumplan las condiciones establecidas en los párrafos anteriores y por el importe de las cantidades efectivamente satisfechas por ellos.

Se entenderá por vivienda habitual aquella que como tal viene definida en el artículo 55.1.3.º de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Otras Normas Tributarias.

B) Deducción por gastos de guardería y similares:

Por los gastos de custodia en guarderías y centros escolares de hijos menores de tres años, el sujeto pasivo podrá deducir el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por este concepto, con un máximo de 25.000 pesetas anuales.

Tendrán derecho a esta deducción los padres que trabajen fuera del domicilio familiar, cuya base imponible antes de la aplicación del mínimo personal y familiar no supere los 2.000.000 de pesetas para declaraciones individuales y los 3.000.000 de pesetas para las conjuntas.

Artículo 2.º Remisión normativa.

La referencia que el artículo 1.º, apartados 1 y 2, de la Ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas medidas tributarias y administrativas, hace a la base imponible, deberá entenderse como base imponible antes de la aplicación de las reducciones por mínimo personal y familiar, de acuerdo con la nueva regulación que del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hace la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

.....

CASTILLA Y LEÓN

LEY 6/1999, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS ECONÓMICAS , FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

(B.O.C. Y L. 30/12/99 - B.O.E. 21/01/2000)

.....

Artículo 3.º Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con vigencia exclusivamente para el ejercicio de 2000, se establecen, sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en los términos previstos en los artículos 4.º y 5.º de esta Ley, las siguientes deducciones:

a) Por circunstancias familiares: deducciones por familia numerosa y por nacimiento o adopción de hijos.

b) Por inversiones no empresariales y por aplicación de renta: deducciones por cantidades donadas para rehabilitación o conservación de bienes, y por inversiones en la restauración o reparación de inmuebles, todas ellas referidas a bienes que formen parte del patrimonio histórico.

.....

Artículo 4.º Deducciones por circunstancias familiares.

1. Por familia numerosa: Se establece una deducción de 35.000 pesetas. El concepto de familia numerosa a estos efectos es el establecido en la Ley 25/1971, de 19 de junio, según la modificación introducida por la Disposición Final Cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre y por la Ley 8/1998, de 14 de abril. Esta deducción se incrementará en 15.000 pesetas por cada hijo beneficiario de la condición de familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigidos para obtener esa condición.

Esta deducción únicamente podrá ser practicada por el cabeza de familia. Si éste y su cónyuge optaran por no efectuar tributación conjunta, el importe de la deducción se prorrateará entre ambos a partes iguales.

El concepto de «cabeza de familia» a los efectos de aplicación de esta deducción es el recogido en el artículo 3.º de la Ley 25/1971, de 19 de junio, de protección a la familia numerosa.

2. Por nacimiento o adopción de hijos: Por el nacimiento o adopción durante el período impositivo de hijos que convivan con el sujeto pasivo, podrán deducirse las siguientes cantidades.

a) 12.000 pesetas si se trata del primer hijo.

b) 24.000 pesetas si se trata del segundo hijo.

c) 36.000 pesetas si se trata del tercer hijo.

d) 48.000 pesetas si se trata del cuarto hijo.

e) 60.000 pesetas si se trata del quinto hijo y sucesivos.

Cuando los hijos nacidos o adoptados durante el período impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes, el importe de la deducción, en el supuesto de que no se opte por la tributación conjunta, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

A los efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá exclusivamente a los hijos comunes a los progenitores del mismo, computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

.....

Artículo 5.º Deducciones por inversiones en Patrimonio Histórico en Castilla y León.

1. Deducción por cantidades donadas para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico Artístico de Castilla y León: El quince por ciento de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985 de Patrimonio Histórico Español, cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

- Las Administraciones Públicas, así como las Entidades e Instituciones dependientes de las mismas.

- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado Español.

- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico.

2. Por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación: El quince por ciento de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

a) Que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español.

b) Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Co-

munidad Autónoma o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

3. La base de las deducciones contempladas en los dos apartados anteriores, no podrá exceder del cinco por ciento de la base liquidable total del contribuyente.

.....

CATALUÑA

LEY 25/1998, DE 31 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS ADMINISTRATIVAS, FISCALES Y DE ADAPTACIÓN AL EURO.

(D.O.G.C. de 31/12/98, corrección de errores de 21/01/99 y B.O.E. de 2/02/99)

.....

Artículo 29. Deducción por nacimiento de hijos. ***(Redacción dada por el artículo 1 de la Ley 4/2000, de 26 de mayo, de medidas fiscales y administrativas - DOGC 29/05/00 -***

En vigor desde el 30/05/00)

1. En la parte correspondiente a la Comunidad Autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas puede aplicarse, junto a la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas en la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción de 50.000 pesetas por el nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo, sucedido durante el período impositivo. En la aplicación de la deducción, deben observarse las siguientes reglas:

a) Cada uno de los progenitores puede deducir, por el único hecho del nacimiento de un segundo o ulterior hijo, la cantidad de 25.000 pesetas. No es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el primer hijo sea adoptado.

b) No es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el hijo nacido tenga la condición de segundo o ulterior tan sólo para uno de los progenitores. En este último caso, se mantiene el derecho de ambos progenitores a aplicarse la deducción.

c) Dicha deducción está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del presupuesto de hecho y de los requisitos que determine la aplicabilidad.

.....

(Redacción vigente hasta el 29 de mayo 2000):

Artículo 29. Deducción por nacimiento de hijos.

1. En la parte correspondiente a la Comunidad Autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas puede aplicarse, junto a la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas en la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción de 25.000 pesetas por el nacimiento o adopción de un segundo o ulterior hijo, sucedido durante el período impositivo. En la aplicación de la deducción, deben observarse las siguientes reglas:

a) Cada uno de los progenitores puede deducir, por el único hecho del nacimiento de un segundo o ulterior hijo, la cantidad de 12.500 pesetas. No es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el primer hijo sea adoptado.

b) No es obstáculo para la aplicación de la deducción el hecho de que el hijo nacido tenga la condición de segundo o ulterior tan sólo para uno de los progenitores. En este último caso, se mantiene el derecho de los dos progenitores a aplicarse la deducción.

2. Esta deducción está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del presupuesto de hecho y de los requisitos que determine la aplicabilidad.)

.....

GALICIA

LEY 8/1999, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y PRESUPUESTARIAS Y DE FUNCIÓN PÚBLICA Y ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

(D.O.G. 31/12/99 - B.O.E. 3/02/00)

.....

Artículo 1.º Impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Uno. En ejercicio de las competencias atribuidas por la Ley 32/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión tributaria del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia, y de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del punto 1.º del apartado Uno del artículo 13 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, se aprueban las siguientes deducciones de la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

a) Por nacimiento de hijos:

Por cada hijo nacido en el período impositivo que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto:

-20.000 ptas., cuando se trate del primero o el segundo.

-30.000 ptas., cuando se trate del tercero.

-40.000 ptas., cuando se trate del cuarto.

-50.000 ptas., cuando se trate del quinto y sucesivos.

Cuando los hijos nacidos en el período impositivo convivan con ambos progenitores, la deducción que corresponda se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno.

La deducción a que se refiere este apartado será igualmente de aplicación a los hijos adoptados durante el período impositivo, siempre y cuando el adoptado hubiese nacido en dicho período y conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto.

En caso de nacimientos múltiples la deducción que corresponde a cada hijo se incrementará en 10.000 pesetas.

b) Por familia numerosa:

El contribuyente que ostente el título de familia numerosa a la fecha de devengo del impuesto podrá deducir las siguientes cantidades:

-20.000 ptas., cuando se trate de familia numerosa de primera categoría.

-30.000 ptas., cuando se trate de familia numerosa de segunda categoría.

-40.000 ptas., cuando se trate de familia numerosa de categoría de honor.

Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 25/1971, de 19 de junio, de protección a las familias numerosas, según las modificaciones introducidas por la disposición final cuarta de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, y por la Ley 8/1998, de 14 de abril, de ampliación del concepto de familia numerosa.

Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Dos. La práctica de las deducciones a que se refiere el punto anterior quedará condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del presupuesto de hecho y los requisitos que determinan su aplicabilidad.

.....

MADRID

LEY 24/1999, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

(B.O.C.M. 30/12/99 y corrección de errores 7/02/00-B.O.E. 25/02/00)

.....

Artículo 1.º Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 13, uno, 1.º b) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, se establecen, con vigencia para el ejercicio del 2000, las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica:

Uno. Deducción por nacimiento de hijos:

Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo de que se trate, que conviva con el contribuyente, 25.960 pesetas, siempre que la base imponible antes de la aplicación del mínimo personal o familiar de éste no sea superior a 3.500.000 pesetas anuales en declaración individual y a 5.000.000 pesetas en declaración conjunta.

Cuando los hijos nacidos o adoptados en el período impositivo convivan con ambos progenitores, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

Dos. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años.

Por cada persona mayor de 65 años que conviva durante más de 183 días al año con el contribuyente en régimen de acogimiento sin contraprestación cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid 51.000 pesetas. Para disfrutar de esta deducción, el acogido no debe hallarse vinculado con el contribuyente por un parentesco inferior al cuarto grado de consanguinidad o de afinidad.

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la deducción, su importe se dividirá entre el número de aquéllos.

El contribuyente que desee gozar de esta deducción deberá obtener el correspondiente certificado de la Consejería competente acreditativo del cumplimiento de los anteriores requisitos.

Tres. Deducción por donativos a Fundaciones.

El 10 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, cuyos fines sean, prioritariamente de carácter cultural y/o asistencial en los términos que se determinan por la citada Ley y el Decreto 26/1996, de 29 de febrero, por el que se crea el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de Protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Cuatro. Límites aplicables a determinadas deducciones.

La base de deducción contenida en el apartado 1.tres se computará a efectos del límite de la base liquidable general del contribuyente, establecida en el artículo 56.1 de la Ley del IRPF para el conjunto de las deducciones por donativos y por inversiones y gastos realizados en bienes de interés cultural.

2. Las deducciones contempladas en este precepto requerirán justificación documental adecuada. Por su parte, la deducción establecida en el apartado Tres del número 1 de este artículo requerirá además la acreditación de la efectividad de la donación efectuada, en los términos establecidos en el artículo 66 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

.....

DISPOSICIONES FINALES

.....

Segunda.

La presente Ley entrará en vigor el día de su publicación en el «Boletín Oficial» de la Comunidad de Madrid. Sin perjuicio de lo anterior, las disposiciones contenidas en el Capítulo I serán efectivas a partir del día 1 de enero del año 2000.

.....

MURCIA

Ley 9/1999, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS Y DE MODIFICACIÓN DE DIVERSAS LEYES REGIONALES EN MATERIA DE TASAS, PUERTOS, EDUCACIÓN, JUEGO Y APUESTAS Y CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS

(B.O.R.M. 31/12/99 - B.O.E. 11/04/00)

.....

Artículo 1.º Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13, uno, 1.º, b), de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las comunidades autónomas y de medidas fiscales complementarias, se aprueban para el ejercicio 2000 las siguientes deducciones a los contribuyentes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia:

Uno. Deducciones por adquisición de vivienda.

a) El 2 por ciento de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente en el territorio de la Región de Murcia, siempre que, en el primer caso, se trate de viviendas de nueva construcción.

Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otros análogos.

Se entenderá como rehabilitación a los efectos de esta deducción, aquella que haya sido calificada o declarada protegible de conformidad con el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, y Decreto 80/1998, de 28 de diciembre, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

Esta deducción será del 3 por ciento en el caso de contribuyentes cuya base liquidable general sea inferior a 2.500.000 pesetas, siempre que la base liquidable especial no supere las 250.000 pesetas.

b) El 10 por ciento de las cantidades invertidas en el ejercicio como consecuencia de la adquisición de una segunda vivienda nueva, que esté situada en la Región de Murcia, además de la habitual. A estos efectos se computarán la totalidad de viviendas propiedad del sujeto pasivo situadas en cualquier parte del territorio español.

c) A los efectos previstos en las letras a) y b) se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta.

La base máxima de estas deducciones vendrá constituida por el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda incluidos los gastos originarios que hayan corrido a cargo del contribuyente, y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. Este importe vendrá minorado en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de dicha deducción estatal, sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

El importe conjunto de las deducciones previstas en las letras a) y b) de este artículo no podrá superar las 41.000 pesetas; este límite se elevará a 46.000 pesetas cuando el sujeto pasivo declarante sea menor de 30 años en el momento del devengo del impuesto.

Las limitaciones a la deducción cuando se hubiera disfrutado de la deducción por otras viviendas habituales anteriores, cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, así como las especialidades en caso de tributación conjunta, serán las establecidas con carácter general en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las deducciones establecidas en este apartado requerirán que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al inicio del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Deducciones por donativos.

Las donaciones dinerarias a fundaciones que tengan como fines primordiales el desarrollo de actuaciones de protección del patrimonio histórico de la Región de Murcia, podrán ser objeto de una deducción del 20 por ciento.

Esta deducción es incompatible con la deducción por donativos a esas mismas fundaciones, regulada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La base máxima de esta deducción será la establecida con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como límite para la deducción por donativos, minorada en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de dichas deducciones.

.....

DISPOSICIONES ADICIONALES

.....

Segunda. Deducciones por adquisición de vivienda.

Las deducciones y los límites previstos en el artículo 1.º, Uno, de la presente Ley serán de aplicación, para el ejercicio 2000, a las viviendas adquiridas o rehabilitadas a partir del día 1 de enero de 1998.

.....

LA RIOJA

A) Aplicable a períodos impositivos que coincidan con el año natural:

LEY 7/2000, DE 19 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

(B.O.R. Y B.O.E. 30/12/00)

.....

Artículo 1. Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra autonómica.

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 13.uno.1º b) de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, se establecen las siguientes deducciones, a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a)Deducción por inversión en adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, en La Rioja, para jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Los jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base imponible previa a la reducción por mínimo personal y familiar no exceda de 3.000.000 de pesetas en tributación individual o de 5.000.000 de pesetas en tributación conjunta, podrán deducir el 3 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición o rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya su residencia habitual. A los efectos de la aplicación de esta deducción, tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los treinta y seis años de edad a la finalización del período impositivo.

b)Deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural.

Los contribuyentes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja que adquieran o rehabiliten una vivienda que constituya su segunda residencia en cualquiera de los municipios que se relacionan en el anexo podrán deducir el 7 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio para tal fin, con el límite anual de 75.000 pesetas. De esta deducción sólo podrá beneficiarse una segunda vivienda por contribuyente.

2. Se equipara a la adquisición o rehabilitación de vivienda, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado anterior, el depósito de cantidades en entidades de crédito destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que se cumplan, en relación con dichas aportaciones y finalidades, los requisitos de formalización y disposición a que hace referencia la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal sentido, si la base de la deducción contemplada en el párrafo a) del apartado anterior estuviera constituida por tal depósito de cantidades en entidades de crédito, el contribuyente sólo podrá beneficiarse de la deducción si adquiere la vivienda que va a constituir su residencia habitual antes de finalizar el año natural en que cumpla los treinta y cinco años.

3. Para tener derecho a las deducciones autonómicas reguladas en los apartados anteriores se exigirá el cumplimiento de los requisitos que, con carácter general, establece la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma, y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición. Particularmente, respecto de la deducción contemplada en el apartado 1.a) del presente artículo, regirán los límites de deducción establecidos en la normativa estatal reguladora del impuesto para los supuestos de adquisición de vivienda habitual habiendo disfrutado de deducción por otras viviendas habituales anteriores, y de adquisición de vivienda habitual tras la enajenación de la vivienda habitual previa con generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión.

4. La base máxima anual de estas deducciones autonómicas vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 1.500.000 pesetas en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del impuesto. A estos efectos, en la consideración de la base de la deducción estatal, no se tendrá en cuenta la que corresponda, en su caso, por las obras e instalaciones de adecuación efectuadas por minusválidos a que se refiere el apartado 4º del número 1 del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

.....

B) Aplicable a períodos impositivos finalizados antes del 30 de diciembre, inclusive:

LEY 7/1999, DE 20 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS

(B.O.E. 29/12/99)

.....

Artículo 1.º Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra autonómica.

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 13.Uno.1.º b) de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, con vigencia exclusiva para el ejercicio del 2000 se establecen las siguientes deducciones a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

a) Deducción por inversión en adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, en La Rioja, para jóvenes con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Los jóvenes con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base imponible previa a la reducción por mínimo personal y familiar no exceda de tres millones de pesetas en tributación individual o de cinco millones de pesetas en tributación conjunta, podrán deducir el tres por ciento de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición o rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya su residen-

cia habitual. A los efectos de la aplicación de esta deducción, tendrá la consideración de joven aquel sujeto pasivo que no haya cumplido los treinta y dos años de edad a la finalización del período impositivo.

b) Deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural.

Los contribuyentes con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de La Rioja que adquieran o rehabiliten una vivienda que constituya su segunda residencia en cualquiera de los municipios que se relacionan en el Anexo, podrán deducir el siete por ciento de las cantidades invertidas durante el ejercicio para tal fin, con el límite anual de 75.000 pesetas. De esta deducción sólo podrá beneficiarse una única segunda vivienda por sujeto pasivo.

2. Se equipara a la adquisición o rehabilitación de vivienda a los efectos de aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior, el depósito de cantidades en entidades de crédito destinadas a dichas finalidades de adquisición o rehabilitación, siempre que se cumplan, en relación con dichas aportaciones y finalidades, los requisitos de formalización y disposición a que hace referencia la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En tal sentido, si la base de la deducción contemplada en el párrafo a) del apartado anterior estuviera constituida por tal depósito de cantidades en Entidades de Crédito, el sujeto pasivo sólo podrá beneficiarse de la deducción si adquiere la vivienda que va a constituir su residencia habitual antes de finalizar el año natural en que cumpla los treinta y un años.

3. Para tener derecho a las deducciones autonómicas reguladas en los apartados anteriores se exigirá el cumplimiento de los requisitos que con carácter general establece la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los conceptos de vivienda habitual, rehabilitación y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el período de la imposición. Particularmente, respecto de la deducción contemplada en el apartado 1.a) del presente artículo, regirán los límites de deducción establecidos en la normativa estatal reguladora del impuesto para los supuestos de adquisición de vivienda habitual habiendo disfrutado de deducción por otras viviendas habituales anteriores, y de adquisición de vivienda habitual tras la enajenación de la vivienda habitual previa con generación de una ganancia, patrimonial exenta por reinversión.

4. La base máxima anual de estas deducciones autonómicas vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 1.500.000 pesetas en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del impuesto.

ANEXO

RELACIÓN DE MUNICIPIOS DE LA RIOJA CON DERECHO A DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN O REHABILITACIÓN DE SEGUNDA VIVIENDA EN EL MEDIO RURAL

Abalos.
Aguilar del Río Alhama.
Ajamil.
Alcanadre.
Alesanco.
Alesón.
Almarza de Cameros.
Anguciana.
Anguiano.
Arenzana de Abajo.
Arenzana de Arriba.
Arnedillo.
Arrúbal.
Ausenjo.
Azofra.
Badarán.
Bañares.
Baños de Rioja.
Baños de Río Tobía.
Berceo.
Bergasa y Carbonera.
Bergasillas Bajera.
Bezares.
Bobadilla.
Brieva de Cameros.
Briñas.
Briones.
Cabezón de Cameros.
Camprovín.
Canales de la Sierra.
Cañas.
Canillas de Río Tuerto.
Cárdenas.
Casalarreina.
Castañares de Rioja.
Castroviejo.
Cellórigo.
Cidamón.
Cihuri.
Cirueña.
Clavijo.
Cordovín.
Corera.
Cornago.
Corporales.
Cuzcurreta de Río Tirón.
Daroca de Rioja.
El Rasillo.
El Redal.
El Villar de Arnedo.
Enciso.
Estollo.
Foncea.
Fonzaleche.
Galbárruli.
Galilea.
Gallinero de Cameros.
Gimileo.
Grañón.
Grávalos.
Herce.
Herramélluri.
Hervìas.
Hormilla.
Hormilleja.
Hornillos de Cameros.
Hornos de Moncalvillo.
Huércanos.
Igea.
Jalón de Cameros.
Laguna de Cameros.
Lagunilla de Jubera.
Ledesma de la Cogolla.
Leiva.
Leza del Río Leza.
Lumbreras.
Manjarrés.
Mansilla.
Manzanares de Rioja.
Matute.
Medrano.
Munilla.
Murillo de Río Leza.
Muro de Aguas.
Muro de Cameros.
Nalda.
Navajún.
Nestares.
Nieva de Cameros.
Ochánduri.
Ocón.
Ojacastro.
Ollauri.
Ortigosa.
Pazuengos.
Pedroso.
Pinillos.
Pradejón.
Pradillo.
Préjano.
Rabanera.
Robres del Castillo.
Rodezno.
Sajazarra.
San Asensio.
San Millán de la Cogolla.
San Millás de Yécora.
San Román de Cameros.

San Torcuato.
Santa Coloma.
Santa Engracia.
Santa Eulalia Bajera.
Santurde.
Santurdejo.
Sojuela.
Sorzano.
Sotés.
Soto de Cameros.
Terroba.
Tirgo.
Tobía.
Tormantos.
Torre en Cameros.
Torrecilla en Cameros.
Torrecilla sobre Alesanco.
Torremontalbo.
Treviana.
Tricio.
Tudelilla.
Uruñuela.
Valdemadera.
Valgañón.
Ventosa.
Ventrosa.
Viguera.
Villalba.
Villalobar de Rioja.
Villanueva de Cameros.
Villar de Torre.
Villarejo.
Villarroya.
Villarta-Quintana.
Villavelayo.
Villaverde de Rioja.
Villoslada de Cameros.
Viniegra de Abajo.
Viniegra de Arriba.
Zarzosa.
Zarratón.
Zorraquín.

VALENCIA

LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS

(D.O.G.V. 31/12/97 - B.O.E. 7/4/98)

.....

Artículo 4. Deducciones autonómicas. ***(Redacción dada por el artículo 12 de la Ley 10/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalidad Valenciana. B.O.E. 9/02/99 - D.O.G.V. 31/12/98.)***

Uno. Conforme a lo dispuesto en la letra b) del apartado dos del artículo anterior, las deducciones autonómicas son las siguientes:

a) Por nacimiento o adopción durante el periodo impositivo del tercero o sucesivos hijos: 25.000 pesetas por sujeto pasivo por cada hijo nacido o adoptado plenamente durante el periodo impositivo que sea su tercer o posterior hijo, siempre que, además, haya convivido dicho hijo con el sujeto pasivo ininterrumpidamente desde su nacimiento hasta el final del citado periodo.

b) Para sujetos pasivos minusválidos de edad igual o superior a 65 años: 25.000 pesetas por cada sujeto pasivo, siempre que éste cumpla, simultáneamente, los dos siguientes requisitos: 1) Tener al menos 65 años a la fecha de devengo del impuesto; 2) Ser invidente, mutilado o inválido, físico o psíquico, congénito o sobrevenido, en el grado mínimo y con las condiciones que establezca la normativa estatal reguladora del impuesto.

En cualquier caso, no procederá esta deducción si como consecuencia de la situación de discapacidad contemplada en el apartado 2) del párrafo anterior el sujeto pasivo percibe algún tipo de prestación que, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa a que se refiere dicho párrafo, se halle exenta en el mismo.

c) Por cantidades destinadas a la adquisición de su primera vivienda habitual por sujetos pasivos de edad igual o inferior a 35 años: El 3 por 100 de las cantidades satisfechas durante el periodo impositivo por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del sujeto pasivo, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto. En cualquier caso, para la práctica de esta deducción se requerirá: 1) Que el resultado obtenido al adicionar a la base imponible del sujeto pasivo su mínimo personal o familiar y las reducciones de los rendimientos provenientes de sus distintas fuentes de renta a las que, en su caso, tenga derecho, no sea superior a dos veces el salario mínimo interprofesional garantizado para mayores de 18 años correspondiente al periodo impositivo; 2) Que la edad del sujeto pasivo, a la fecha de devengo del impuesto, sea igual o inferior a 35 años.

d) Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual procedentes de ayudas públicas: 15.000 pesetas por sujeto pasivo, siempre que éste haya efectivamente destinado durante el periodo impositivo, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, cantidades procedentes de una subvención a tal fin concedida por la Generalitat Valenciana, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado. A estos efectos: 1) Se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto; 2) Las citadas cantidades se entenderán efectivamente destinadas a adquisición o rehabilitación de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto. A estos mismos efectos, la rehabilitación deberá ser calificada como actuación protegible, de conformidad con la normativa reguladora de este tipo de actuaciones vigente en cada momento. En ningún caso podrán ser beneficiarios de esta deducción los sujetos pasivos que tengan derecho a la deducción contemplada en la letra c) de este mismo apartado.

e) Por donaciones con finalidad ecológica: El 20 por 100 de las donaciones efectuadas durante el periodo impositivo en favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1) La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana. A estos efectos, cuando la donación consista en dinero las cantidades recibidas quedarán afectas en el presupuesto del donatario a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la defensa y conservación del medio ambiente. De conformidad con ello, en el estado de gastos del presupuesto de cada ejercicio se consignará crédito en dichos programas por un importe como mínimo igual al de las donaciones percibidas durante el ejercicio inmediatamente anterior.

2) Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente. Las cantidades recibidas por estas entidades quedarán sometidas a las mismas reglas de afectación recogidas en el citado número l).

3) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

f) Por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano.

1. El 10 por 100 de las donaciones puras y simples efectuadas durante el periodo impositivo de bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente, siempre que se realicen en favor de cualquiera de las siguientes entidades: 1) La Generalitat Valenciana y las Corporaciones Locales de la Comunidad Valenciana; 2) Las entidades públicas de carácter cultural dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior; 3) Las Universidades Públicas de la Comunidad Valenciana; 4) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 41 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, siempre que persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Valenciana.

2. El 5 por 100 de las cantidades dinerarias donadas a cualquiera de las entidades a las que se refiere el número 1 anterior para la conservación, reparación y restauración de los bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en su Inventario General. A estos efectos, cuando el donatario sea alguna de las entidades contempladas en los apartados l), 2) y 3) del citado número 1 las cantidades recibidas quedarán afectas, en los mismos términos recogidos en el apartado 1) de la letra e) anterior, a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General del mismo. En cualquier caso, por lo que a las entidades recogidas en el apartado 4) del número 1 anterior se refiere, deberán tener por exclusivo fin la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico o cultural.

3. El 5 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en el Inventario General del mismo a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.

g) ***(Apartado añadido por el artículo 35 de la Ley 9/1999, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat Valenciana. D.O.G.V. 31/12/99 - B.O.E. 1/02/00)***

Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar: 20.000 pesetas.

Se entenderá que uno de los cónyuges realiza estas labores cuando en una unidad familiar de las previstas en el artículo 68, apartado 1, regla 1ª. de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo uno de sus miembros perciba rendimientos de trabajo, de las actividades económicas o imputaciones de bases imponibles de entidades en régimen de trasparencia fiscal.

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción:

1- Que la base liquidable general de la unidad familiar no supere la cantidad de 2.000.000 pesetas.

2- Que ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga rendimientos íntegros por imputaciones de rentas inmobiliarias, ni del capital inmobiliario, ni del mobiliario en cuantía superior a 50.000 pesetas, ni ganancias o pérdidas patrimoniales.

3- Que tengan dos o más descendientes que den derecho a la correspondiente reducción para el cálculo del mínimo familiar.

Dos. La aplicación de las deducciones recogidas en las letras c) y d) del apartado uno precedente requerirá que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo al finalizar el periodo impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado periodo impositivo por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del sujeto pasivo. Asimismo, la base de la deducción a la que se refiere el número 3 de la letra f) del citado apartado uno no podrá superar el 20 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

Tres. Para tener derecho a las deducciones contempladas en la letra e) y en los números 1 y 2 de la letra f), ambas del apartado uno anterior, se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se hagan constar los siguientes extremos:

1) Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.

2) Documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien donado, cuando se trate de donaciones en especie. En relación con las donaciones a las que se refiere el número 1 de la letra f) será mención inexcusable del documento el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado.

3) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación. En cualquier caso, la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

4) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en los artículos 41 a 45, ambos inclusive, de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, cuando la donación se efectúe a favor de las entidades a las que se refieren los apartados 3) de la letra e) y 4) del número 1 de la letra f).

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose de donaciones en especie, a la citada certificación deberá acompañarse otra acreditativa del valor de los bienes donados. Corresponderá a la Conselleria de Medio Ambiente la expedición de dicha certificación acreditativa del valor en relación con los bienes a los que se refiere la letra e) del apartado anterior y a la Conselleria de Cultura, Educación y Ciencia cuando se trate de aquellos otros a los que se refiere la letra f) de dicho apartado.