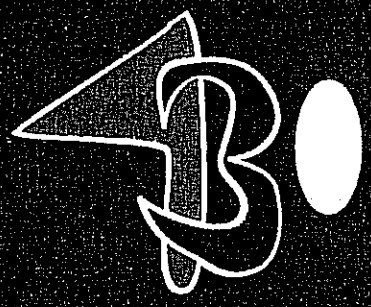
LUNES

CUATRO TREINTA



Revista de asuntos registrales

sumario

Año XIV - Núm. 304 - 1ª quincena de julio, 2001

Centro de Estudios Hipotecarios
BIBLIOTECA
VALENCIA

LUNES 4'30

EDITADA POR REGISTRADORES DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

*

CONSEJO DE REDACCION:

Ana María del Castillo Gonzalez
Rodolfo Bada Mañó
Cristina Carbonell Llorens
Vicente Carbonell Serrano
Vicente Dominguez Calatayud
Enrique García Sánchez
Carmen Gómez Durá
Manuel Gomis y Segarra
Inmaculada Gosálvez Simbor
Rosa Navarro Díaz
Carlos J. Orts Calabuig
Mercedes Ríos Peset
Javier Solá Palerm
Mercedes Tormo Santonja

DIRECTOR
José Bollaín Gómez

SUBDIRECTORA
María-Emilia Adán García

SECRETARÍA:
Sta. María Dolores (Loli)
Pintor Peyró, 12.
46010-Valencia.
Teléfono: 96-3897813
Fax: 96-3694195
dcrpmv@qrz.net

*

Depósito legal:
V-1212-1988

CASOS PRACTICOS 2
RESOLUCIONES 3
SENTENCIAS 6

ASPECTOS FISCALES DE LAS FUNDACIONES (2ª Parte), por Manuel Montanchez Ramos 8

MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL I.R.P.F..... 33

HUMOR *CORRAL JR. 38*

RESEÑA LEGISLATIVA..... 39

casos prácticos

Se pretende inscribir en favor del cónyuge viudo, mediante instancia privada de heredero único del art. 14 de la Ley Hipotecaria, los bienes dejados por su marido, que en testamento había desheredado a un hijo adoptivo, expresando en él la causa legal en que se fundó (art. 849 Cc.) e instituyendo heredera a su esposa, solicitante de la inscripción registral a su nombre, de los bienes del causante.

El art. 857 del C.c. establece la conservación de los derechos de los herederos forzosos a la legítima en cuanto a los hijos y descendientes del desheredado, por lo que se entendió que era necesario acreditar la inexistencia de descendientes legitimarios del hijo desheredado mediante acta notarial. También se pensó que dado el carácter negativo podrá bastar la manifestación en tal sentido por el cónyuge viudo.

En el Registro se presenta una escritura de compra de un piso hipotecado en favor de una Entidad financiera que consiente en la subrogación del préstamo hipotecario y pacta con el nuevo deudor un plazo con ampliación del crédito concedido y mejoras. La modificación del cuadro de responsabilidades hipotecarias de la finca con ocasión de la ampliación del préstamo se hace mediante instancia privada ya que por olvido involuntario no se incluyó en propia escritura de compra con subrogación presentada.

La mayoría entendió que tratándose de la cláusula de constitución de la hipoteca es necesario que el consentimiento se manifieste en escritura pública.

En el Registro aparecen dos fincas colindantes que en sus respectivas descripciones figura la existencia de una puerta situada en la pared medianera de las mismas sin que resulte constituída ninguna servidumbre o régimen de comunidad sobre la misma.

Se presenta una escritura por la que ambos dueños hacen constar la inexistencia de signo aparente de servidumbre para el caso de una futura enajenación de una de ellas a tenor del art. 541 Cc.

El Registro de la Propiedad puede publicar efectivamente la inexistencia de signo aparente de servidumbre como una situación más de dar publicidad en cuanto al estado de los inmuebles inscritos, publicando erga omnes la inexistencia de servidumbre alguna.

RESOLUCIONES

Dirección General de los Registros y del Notariado.

Por Cristina CARBONELL LLORENS (C.C.LL.) y
Consuelo GARCÍA PEDRO (C.G.P.)

R. 21 MARZO 2001 (BOE 8 mayo)

OBRA NUEVA Y PROPIEDAD HORIZONTAL DE UN CONJUNTO INMOBILIARIO DESTINADO A CEMENTERIO PRIVADO.

-Supuesto: se presenta una escritura de declaración de obra nueva de un conjunto inmobiliario destinado a cementerio privado, formando ocho subconjuntos, de los cuales el primero se destina a servicios administrativos e instalaciones, y los otros siete a enterramientos, y éstos a su vez se dividen para su posterior transmisión en cuotas ideales, cada una de las cuales da derecho a determinado número de enterramientos. De los ocho subconjuntos, cinco se declaran terminados, uno en construcción, otro en proyecto, y otro destinado a ampliación de zona de enterramientos, y el constituyente se reserva el derecho a ampliar el estado actual de la necrópolis mediante la ejecución de las tres últimas entidades.

-La DG revoca, entre otros, los siguientes defectos:

1) No es defecto el hecho de que aparezcan duplicidades en los nombres de los pagos en que se encuentra la finca- en el Registro aparece como sita en el pago "El Espejuelo", "La Coronilla", y otros, y la licencia sólo alude a "El Espejuelo"-, siempre que no existan dudas acerca de su identidad, al comparar las descripciones en la licencia y en el Registro.

2) Amparando la licencia la totalidad de la necrópolis, se entiende que abarca a todas sus fases, y no es exigible que se acredite por el Ayuntamiento qué fases concretas de construcción están amparadas por la licencia.

3)Los requisitos administrativos referidos a las condiciones para desarrollar la actividad perseguida no son defecto que impida la inscripción, al no afectar a la realidad de la obra que se declara- por ejemplo, los referidos a licencia de apertura, autorizaciones exigidas por Reglamentos de tipo administrativo, como el de Policía Sanitaria Mortuoria, etc.-. Es la construcción, y no el funcionamiento efectivo de la instalación, lo que el Registrador debe fiscalizar.

4)Es admisible la constitución de los subconjuntos que integran la total propiedad horizontal en un régimen de comunidad proindiviso, atribuyendo a cada cuota usos con-

cretos, de modo análogo a los garajes, identificando los nichos a que da derecho cada cuota y sus ubicaciones, con referencia a un plano cuyo testimonio puede quedar archivado en el Registro.

5)Es admisible que uno de los subconjuntos, destinado a servicios administrativos- y que incluye aseos, velatorios, etc.-, se configure como elemento privativo y no común, pues no necesariamente deben configurarse como comunes aquellos elementos cuya utilización pueda ser útil, pero no imprescindible, para la existencia jurídica de los elementos privativos.

Y confirma los siguientes defectos:

1) Se confirma el defecto consistente en la imposibilidad de que el promotor se reserve la facultad de variar la configuración global del complejo, mediante la agregación o incorporación de otras fincas colindantes, o reducirla segregando parte de la misma cuya construcción no se lleve a cabo, pues tales alteraciones, al afectar a elementos comunes que se verían ampliados o reducidos, implican una modificación del título constitutivo y de los derechos adquiridos al amparo del mismo.

La facultad de reasignar cuotas sólo es admisible si se limita a redistribuir las ya asignadas a aquellos subconjuntos que están pendientes de desarrollar, si con ocasión de su construcción se dividen en dos o más, pero no puede extenderse a la modificación de las cuotas ya asignadas a los subconjuntos perfectamente definidos.

2)La reserva de la prestación de servicios con carácter obligatorio y en exclusiva, por el titular del subconjunto principal, sólo es admisible en cuanto a la obligatoriedad, como carga y obligación real de la propiedad independiente asignada al subconjunto principal, pero no en cuanto a la exclusividad, al socavar las facultades de goce de lo que es objeto de propiedad separada.

En cambio, la reserva de los servicios de limpieza y conservación, atribuída en exclusiva a la Entidad Administradora del conjunto, no es inscribible, pues es de competencia de la Junta el designar a tal entidad y decidir por tanto sobre la prestación de dichos servicios.

R. 22 MARZO 2001 (BOE 8 mayo)

PRÉSTAMO HIPOTECARIO: CLÁUSULAS INSCRIBIBLES.

Es admisible el pacto de constitución de hipoteca en garantía de intereses de demora, aunque la cantidad garantizada por tal concepto, sumada a la fijada para garantizar los intereses remuneratorios, exceda de cinco anualidades-reitera los argumentos de las Resoluciones, entre otras, de 12, 13, 14, 16 y 17 de Junio y 4, 6, 7, 10, 11 y 12 de julio de 2000-.

Es inscribible el pacto de vencimiento anticipado por falta de pago de la prima del seguro, así como la obligación de asegurar la finca por determinada suma, con facultad del acreedor de atender estos pagos-doctrina de las Resoluciones de 23 y 26 de Octubre de 1987.

No es inscribible un pacto de vencimiento anticipado por falta de pago de impuestos, contribuciones o tasas afectantes a la finca hipotecada, si se formula de un modo tan genérico- "cuya falta de pago perjudique al acreedor según la legislación vigente en cada momento" -que incluye conceptos que pueden comportar un perjuicio sólo hipotético y general, y no implican menoscabo del crédito hipotecario.

Es inscribible el pacto de vencimiento anticipado por siniestro que desvalorice la finca en más de un veinte por ciento, si no se repone la garantía, siempre que se cumplan las exigencias ya reiteradas por la DG, es decir, concreción de la disminución del valor que ocasione el vencimiento, y que esa determinación no quede al arbitrio de una de las partes.

Es inscribible la facultad otorgada al acreedor, en caso de que se confiera la administración de la finca, de cobrar las rentas vencidas y las que vayan venciendo, y el pacto que le permite delegar las funciones de esa administración, pero no pueden imponerse más cargas económicas que las previstas en el 131.6º LH, así que no sería inscribible el derecho a percepción de honorarios.

Para poder inscribir la cláusula referente a la tasación practicada de acuerdo con las exigencias de la normativa del mercado hipotecario-art. 7 LMH-, debe acreditarse dicha tasación, con certificado de los servicios correspondientes, no bastando con la mera manifestación de su existencia.

R. 23 MARZO 2001 (BOE 8 mayo)

SUCESIÓN DE USUFRUCTO.

Inscrito en primer lugar un derecho de usufructo a favor de "A", y la nuda propiedad a favor de "B", y posteriormente fallecida "B", en

cuyo testamento legaba el usufructo universal a su esposo e instituía herederos a sus tres hijos, e inscrita la nuda propiedad tras su fallecimiento a favor de uno de los hijos, y consolidado e inscrito aquel usufructo tras el fallecimiento de "A" en la persona del nudo propietario, no puede accederse ahora a la inscripción del usufructo a favor del esposo de "B" por "sucesión en el usufructo" mientras no otorgue su consentimiento el que aparece ahora como pleno propietario, si bien la DG se cuestiona sobre la procedencia de no haber inscrito en su día el usufructo en favor del ahora recurrente.

R. 22 MAYO 2001 (BOE 28 junio)

Mercantil S.A LIQUIDACIÓN. NO ES INSCRIBIBLE EL ACUERDO DE REDUCCIÓN DEL CAPITAL DE UNA S.A EN LIQUIDACIÓN.

La DG confirma la negativa del Registrador Mercantil a inscribir una escritura de elevación a público del acuerdo de reducción del capital de una SA en liquidación.

Durante el periodo de liquidación, cuyo régimen en la LSA es de caracter imperativo, los liquidadores tienen las facultades enumeradas en el art. 272 de la Ley, entre las que se encuentra la de "pagar a los acreedores y a los socios ateniéndose a las normas que se establecen en esta Ley". Entre esas normas están las relativas al orden en que ha de hacerse el pago y en concreto el art. 277 impone que "los liquidadores no podrán repartir entre los socios el patrimonio social sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores o consignado el importe de sus créditos". Esta prohibición legal ha de entenderse aplicable en el caso planteado, pese a que el reparto anticipado tiene lugar por vía indirecta, a través de una reducción del capital social con devolución de aportaciones. (C.G.P)

R. 23 MAYO 2001 (BOE 28 junio)

Mercantil. SRL LIQUIDADORES. NECESIDAD DE NOTIFICACIÓN FEHACIENTE DE SU NOMBRAMIENTO A LOS ANTERIORES TITULARES DEL CARGO CON FACULTAD CERTIFICANTE.

El Registrador Mercantil decide no inscribir una escritura de elevación a público de los acuerdos de disolución y liquidación de una SRL en la que se expresa que cesan en sus cargos los dos administradores mancomunados de la sociedad y quedan convertidos en liquidadores. La escritura fue otorgada por uno solo de tales liquidadores sobre la base de una certificación expedida por él mismo. Alega en la nota de calificación que falta la notificación fehaciente del nombramiento de liquidadores al anterior cotitular del cargo certificante (art. 111 RRM).

La DG confirma la nota y considera que la finalidad del artículo citado- referido a la sucesión de personas en el cargo con facultad certificante-, que no es otra que posibilitar la reacción frente a nombramientos inexistentes, evitando su inscripción, ha de llevar a su aplicación también en los casos en que los acuerdos relativos a la modificación en la titularidad de la facultad certificante se limiten a reproducir el contenido de las normas, por derivar este efecto de lo establecido en los arts. 110.1 y 112.1 Ley SRL (conforme a los cuales corresponderá a los dos liquidadores individualmente el poder de representación antes atribuido a los dos administradores mancomunados). (C.G.P)

R. 8 JUNIO 2001 (BOE 4 julio)

Mercantil. General. DEPÓSITO DE CUENTAS.

La DG confirma la decisión del Registrador Mercantil en las dos cuestiones planteadas en el expediente sobre depósito de las cuentas anuales de una SA.

En primer lugar, por lo que se refiere a la alegación de que la calificación del depósito de cuentas no fue comunicada a la sociedad, mantiene la DG que la notificación se hace en la misma oficina del Registro y no existe obligación por parte del Registrador de notificar en su domicilio a los interesados la situación de una presentación, como lo es la relativa a la presentación de cuentas para su depósito.

En segundo lugar, por lo que respecta al incumplimiento en los anuncios de convocatoria de la Junta de la exigencia contenida en el art. 212.2 LSA, concluye que debe rechazarse el depósito de las cuentas si la convocatoria de la Junta que las aprobó omitió un requisito legal que afecta a un derecho especialmente protegido en la LSA, como es el derecho de información del accionista (C.G.P).

Mª Emilia ADÁN GARCÍA

SENTENCIAS

STS 15 DE ENERO DE 2001
Tercería de dominio. Bien privativo por confesión.

Artículos Citados: 1317, 1324, 1379, 1392.4 y 1396 del Código Civil.

HECHOS

Dª AAA contrajo matrimonio con D. BBB el 8 de septiembre de 1979 sin haber hecho capitulaciones matrimoniales. El 16 de mayo de 1988, D. BBB adquiere un inmueble en escritura pública, sin hacer referencia a la procedencia del dinero con el que adquiria el bien dicho título fue inscrito en el registro de la Pròpiedad el 27 de junio de 1988.

El 9 de mayo de 1990, el matrimonio otorgo capitulaciones matrimoniales, en las que se establecia el régimen de separación de bienes. Estas capitulaciones se indicaron en el Registro Civil el 15 de junio de dicho año, accediendo al Registro de la Propiedad el 8 de julio de 1992.

En la escritura de capitulaciones matrimoniales, D.BBB reconocía que el dinero invertido en la adquisición del inmueble era privativo de la esposa, por lo que en la sociedad de gananciales no había ningún bien común.

El 21 de febrero de 1991 D.BBB emitió un pagaré a favor de la sociedad X por el valor de tres millones y medio, para adquisición de mercancías. El pagaré resultó impagado el 20 de marzo. La sociedad X promovió juicio ejecutivo en el que con fecha 16 de enero de 1992, se trabó embargo, notificado a la esposa y anotado en el registro de la propiedad el 24 de enero de 1992.

Dª AAA promovió juicio de tercería de dominio contra D.BBB y la sociedad X. El Juzgado de Primera Instancia estimó en parte la tercería declarando que la mitad de la finca pertenece a la demandante, y decreto el alzamiento del embargo respecto a esa mitad. La Audiencia Provincial confirmó la sentencia.

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

El recurrente alega infracción de lo dispuesto en los artículos 1317 y 1324 del código civil.

El Tribunal Supremo entiende que ambos preceptos se refieren a cuestiones diferentes, ya que mientras el artículo 1324 CC regula una relación entre cónyuges para determinar y probar la privatividad de un bien, sin que suponga transmisión, a la que se refiere el artículo 1323CC.

Así aunque el ejercicio de una u otra de las facultades pueden repercutir en derechos de terceros, las posibilidades de remedio no son únicas, ni las mismas:

-Cuando los derechos de terceros se vean afectados por la sustitución del régimen económico-matrimonial, ese cambio no les perjudicará si tales derechos ya estaban adquiridos en el tiempo del cambio.

-Cuando el cambio se produce entre marido y mujer, la plena eficacia de la confesión se produce entre cónyuges, pero respecto a tercero, si éstos son los herederos forzosos del confesante, podrán impugnar el acto por simulado o por perjudicar la legítima, al momento de la muerte del confesante, y si son acreedores, podrían impugnar el acto por fraudulento o simulado, ya que para ellos no existe la limitación del artículo 1317.

La conjunción en una misma escritura pública de dos decisiones independientes, obligan al examen separado de cada una de ellas:

-La modificación del régimen económico-matrimonial, se produjo cuando los derechos que dan origen al embargo no habían nacido, y nada supone a esa inocuidad el que no se hubiera liquidado materialmente la sociedad de gananciales, ya que no existía ningún bien. Es pues eficaz la modificación.

-En cuanto a la confesión de privatividad, los acreedores que quieran impugnarla han de acreditar la faseldad, y la imposibilidad de cobrar sus créditos. En este caso no ha sido eficazmente probado.

Por último el Tribunal Supremo, recuerda que la anotación de embargo no cambia la naturaleza del bien embargado, ni produce efectos frente a las adquisiciones jurídicas efectuadas con anterioridad aunque no hayan sido inscritas , ni siquiera anotadas.

En este caso, el bien no pertenece al deudor, por lo que no puede ser embargado por la socie-

dad x, ya que no comporta presunción de fraude.

STS 19 DE ENERO DE 2001
Contrato complejo. Unidad. Incumplimiento.

HECHOS

EL 6 de mayo de 1991, se celebró contrato complejo de obras, compraventa y derecho de superficie, obligándose el transmitente a poner al día su situación registral, pactándose como elemento esencial el otorgamiento de escritura pública para poder acceder al Registro de la Propiedad.

El transmitente instó la resolución de parte del contrato por incumplimiento en el pago del precio.

El Juzgado de Primera Instancia estimó la reconvención y declaró válidos los contratos condenando al demandante a su cumplimiento y a inscribir el dominio en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de recibir como contrapartida lo que se le debe.

La Audiencia Provincial confirmó la sentencia. El Tribunal Supremo desestimó el recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

El Tribunal Supremo califica el contrato como aquel cuyo objeto estaba integrado por una bilateral pluralidad de prestaciones diversas concatenadas para constituir una unitaria finalidad obligacional o consumar mediante actuaciones recípocras y compensatorias entre si desde el revestimiento unitario que les proporciona un contrato complejo de un contenido que no cabe desmembrar porque sus distintos integrantes se condicionan entre si en un equilibrio, que desnaturalizándose así su genuina causa contractual, se rompería para llegar a figuras disociadas, que no son las que movieron a las partes a contratar.

La existencia de titulación registral es obligación principal del contrato, siendo esta carencia la que justifica el incumplimiento por el demandado, y por ello por ser necesaria, no sólo para cumplir el contrato, sino también para obtener financiación y aseguramiento hipotecario, y venta anticipada de la obra nueva en construcción.

STS 22 DE ENERO DE 2001
Convivencia more uxorio. Comunidad de bienes.

Artículos Citados: 1255 del Código Civil.

HECHOS:

D.AAA y DªBBB convivieron more uxorio hasta el fallecimiento de D.AAA.

Con fecha 22 de julio de 1980, en documento privado, D.AAA adquirió un chalet, como así quedó reflejado en la escritura de compraventa de 25 de abril de 1984. El pago se hizo mediante letras de cambio libradas contra la cuenta de D.AAA, aunque las últimas letras, una vez fallecido D.AAA fueron pagados en caja por Dª BBB, al haberse cancelado por el fallecimiento la cuenta.

DªAAA entablódemanda por la que pedía que se reconociera el condominio sobre el inmueble, el Juzgado de Primera Instancia la desestimó, pero la Audiencia Provincial la revocó declarando que el inmueble correspondía en un 36´02 por ciento al difunto y un 63´979 por ciento a favor de DªBBB. La hija del difunto interpuso recurso de casación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

La cuestión debatida es determinar si hubo o no una comunidad de bienes en la pareja derivada de su convivencia more uxorio.

La jurisprudencia citada por el Tribunal Supremo recuerda que si alguna deducción lógica cabe hacer es la de que cada uno conserva su total independencia frente al otro, que no quieren contraer las obligaciones recíprocas y patrimoniales que nacen del matrimonio. Cabe que los convivientes regulen su situación al amparo del artículo 1255 del Código Civil, o bien que de su forma de actuar se patentice dicha comunidad.

La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 1998, entiende que "no cabe la posibilidad de considerar que toda unión paramatrimonial (more uxorio), por el mero hecho y exclusivo hecho de iniciarse, haya de llevar aparejado el surgimiento automático de un régimen de comunidad de bienes (llámese gananciales, sociedad universal de ganancias, condominio ordinario o de cualquiera otra forma), sino que habrán de ser los convivientes interesados los que, por pacto expreso o por sus facta concludentia (aportación continuada y duradera de sus ganancias o de su trabajo al acervo común) evidencien que su inequívoca voluntad fue la de hacer comunes todos o algunos de los bienes adquiridos durante la unión de hecho".

En el caso debatido el Tribunal Supremo entiende que el dinero con que se pagó el inmueble procede de la cuenta del difunto, por lo que cualquiera que fuere el contrato subyacente,(depósito en dinero, préstamo, apertura de crédito...) que determinó la aportación de fondos a la cuenta, su titularidad corresponde a la persona a cuyo nombre fue aperturada, por lo que deberá demostrarse lo contrario, es decir la aportación de fondos por parte de DªBBB, a quien corresponde la carga de la prueba. La hija del difunto no tiene que probarlo, debe hacerlo Dª AAA. El que las facturas de su amueblamiento estén a nombre de Dª BBB no implica una prueba de la titularidad de los fondos aportados.

Escribe para Lunes:
Manuel Montanchez Ramos
Opositor

ASPECTOS FISCALES DE LAS FUNDACIONES
(Segunda parte del trabajo)

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El IVA viene regulado en la actualidad por la ley 37/1992, de 28 de diciembre y su reglamento aprobado por R.D. 1624/92, de 29 de diciembre, habiendo ya sufrido diversas modificaciones legislativas.

Los caracteres del IVA son: Es un impuesto indirecto, ya que, aunque se pague a través de las empresas, recae sobre el consumo, que va gravando cada una de las fases por las cuales atraviesa el ciclo de producción de las mercancías o de los servicios. Como su nombre indica, es un impuesto de valor añadido: en cada fase de producción grava sólo el valor que se añade.

Los posibles modelos teóricos de aplicación del IVA son diversos. La técnica que adoptó la CEE en la sexta directiva y que procede del IVA francés es mucho más sencilla: consiste en operar por deducción de cuota a cuota. En cada período impositivo se calcula el impuesto cargado por las ventas y

8 algo que acontece con los acuerdos establecidos por el Estado con los representante de la religión musulmana, judía y protestante.

se deduce el impuesto soportado por las compras: la diferencia es la cuota a ingresar. Como no sólo se deducen las cuotas soportadas por las compras corrientes, sino también el IVA soportado por las compras de bienes de inversión - y de inmediato- el modelo del IVA europeo, en comparación con otros modelos teóricos, representa un aliciente a la inversión.

HECHO IMPONIBLE Y EXENCIONES

El hecho imponible del IVA viene definido como las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. En efecto, el concepto de actividades empresariales o profesionales es amplísimo, porque son definidas como aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y humanos o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. No se hace ninguna alusión al ánimo de lucro, de manera que cualquier persona o entidad que participe por cuenta propia en la producción o en la distribución de bienes y de servicios, es un empresario a efectos del IVA, aunque no lo sea en el sentido usual de la palabra. Las sociedades mercantiles tienen siempre la consideración de empresarios, sea cual sea su actividad.

En relación con las adquisiciones intracomunitarias, los sujetos pasivos que sólo realicen operaciones que no originen derecho a deducción - y éste puede ser el caso de las entidades sin ánimo de lucro cuando estén exentas del IVA - pueden acogerse al régimen de franquicia..

Llegamos ahora al tema más específico de las entidades no lucrativas frente al IVA: el de las exenciones. Se ha de advertir de antemano que las exenciones en el IVA tienen una especial significación. Constituyen un beneficio muy relativo, porque no hay exenciones subjetivas, aunque en algunas de ellas se tenga en consideración quien es el sujeto que hace la operación. Lo que se exime son determinadas operaciones, determinados hechos imponibles, pero si la misma entidad realiza otros hechos imponibles no comprendidos en la exención, puede ser gravada por éstos. Es decir, no hay ninguna exención subjetiva absoluta. Por otro lado, tampoco se pueden considerar las exenciones como subjetivas, en el sentido de que lo que está exento es la entrega de bienes o prestaciones de servicios que comprende la exención, pero nunca las compras de bienes o de servicios por el sujeto beneficiario de la exención. En definitiva, la exención es un arma de doble filo, porque su efecto es convertir al sujeto exento en un consumidor final, en un sujeto pasivo que ha de soportar el IVA que le carguen los

proveedores, y no puede trasladarlo a sus clientes, como pueden hacer los sujetos pasivos no exentos.

Hablaremos especialmente de las exenciones que puedan afectar a las entidades sin ánimo de lucro. Un primer grupo es el de las exenciones que, aunque no sean especificas de las entidades no lucrativas, las afectan, porque se trata de actividades muy frecuentes en este tipo de entidades: la asistencia sanitaria y la enseñanza.

La exención de la asistencia sanitaria está regulada en el artículo 20-uno-2.° de la ley del IVA:

Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por las entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

A continuación, el precepto delimita negativamente el ámbito de la exención, enunciando las operaciones que no comprende: a) *La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.*

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

Como la exención no se extiende a todas las operaciones de la entidad hospitalaria, éste será un caso de aplicación de la regla de prorrata (ver más adelante).

La enseñanza se considera en el número 9.° del precepto: *La educación de la infancia y la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

También en este caso sigue una delimitación negativa: *La exención no comprenderá las siguientes operaciones: a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.*

En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

En el número 7.° del artículo, figura la exención de la Seguridad Social y sus entidades colaboradoras. El alcance objetivo de la exención consiste en el hecho de que sean prestaciones realizadas en cumplimiento de los fines de la Seguridad Social y que no haya contraprestación diferente de la cotización.

En el número 6.° se comprende una exención que puede afectar, particularmente, a las federaciones o asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro: *Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando concurran las siguientes condiciones:*

a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de las mismas.

b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.

c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente.

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual (de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda el 10 por 100 del total de las realizadas.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles.

En el número 11.° se declara la exención de las cesiones de personal realizadas en cumplimiento de sus fines por instituciones religiosas inscritas en el registro del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de actividades de hospitalización, asistencia sanitaria, asistencia social, enseñanza y

entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:

Cuotas de entrada o admisión: 265.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 4.000 pesetas mensuales.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

Por lo que respecta a los servicios culturales, el núm. 14.º declara exentos:

Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Cuando los servicios de asistencia social, deportivos o culturales son prestados por entidades de derecho público, la exención funciona *ope legis.* Si son prestados por entidades privadas, es requisito el reconocimiento del «carácter social» por parte de la Administración tributaria.

El artículo 20-tres de la LIVA establece: *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:*

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de

entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:

Cuotas de entrada o admisión: 265.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 4.000 pesetas mensuales.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.

Por lo que respecta a los servicios culturales, el núm. 14.° declara exentos:

Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Cuando los servicios de asistencia social, deportivos o culturales son prestados por entidades de derecho público, la exención funciona *ope legis*. Si son prestados por entidades privadas, es requisito el reconocimiento del «carácter social» por parte de la Administración tributaria.

El artículo 20-tres de la LIVA establece: *A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:*

1.° Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.° Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.° Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de

las actividades exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Sin embargo, a continuación aclara que este requisito es exigible sólo cuando se trate de servicios culturales y no para los de asistencia social ni deportivos: *Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8.ª y 13.º de este artículo.*

Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.

La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

El artículo 6 del reglamento desarrolla el procedimiento para el reconocimiento del «carácter social». Reproducimos sólo los dos primeros párrafos, ya que el tercero y último es reproducción, casi literal, del último párrafo del texto legal:

Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.

Finalmente, otra exención que hace referencia a las entidades sin ánimo de lucro es la del núm. 12.º: *Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organizaciones* o entidades legalmente *reconocidos que no tengan finalidad* lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente *de naturaleza política, sindical, religiosa,* patriótica, filantrópica o *cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

Obviamente, la enumeración precedente no es exhaustiva. También esta exención ha de ser solicitada expresamente: *El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije.*

BASE IMPONIBLE,DEUDA TRIBUTARIA, REPERCUSIÓN Y DEDUCCIÓN

La base imponible, que se determina por cada operación, es el total de la contraprestación de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, incluyendo las contraprestaciones accesorias, como los transportes. Son deducibles de la base imponible los descuentos, tanto si se hacen de manera inmediata, como los descuentos diferidos, los *rappels*.

Los tipos impositivos son tres: el general, fijado por la ley de presupuestos para el 1995 en el 16, el reducido, del 7 y el superreducido del 4 por 100.

Como hemos visto, el mecanismo del impuesto funciona a través de la repercusión sobre los clientes y la deducción del impuesto soportado, hasta llegar al consumidor final que, pobre hombre, no puede repercutir sobre nadie. Está claro que las entidades sin ánimo de lucro, en la medida en que estén exentas, hacen de consumidor final.

El derecho a la deducción tiene como soporte material la factura. Desde la implantación del IVA, la factura es un papel importantísimo, porque además de un documento probatorio en el tráfico mercantil es un título de crédito contra el Estado.

Sin embargo, existen determinadas adquisiciones, enumeradas en el artículo 96 de la LIVA, que no dan derecho a deducción, como las de adquisición o mantenimiento de automóviles de turismo, servicios de restaurante o espectáculos, o adquisiciones de joyas o metales preciosos.

Una segunda limitación del derecho a deducir es la que se deriva de la regla de prorrata, que ha de aplicarse cuando un sujeto pasivo del IVA, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, realiza operaciones gravadas y operaciones no sujetas o exentas. El supuesto se dará a menudo en entidades hospitalarias o docentes. Es evidente que en este caso no es deducible la totalidad del impuesto soportado, sino sólo la parte proporcional que corresponda a la actividad gravada. La prorrata es, por tanto, una fracción en cuyo numerador figurará el volumen total de las operaciones sujetas y no exentas; y en el denominador, el volumen total de operaciones, incluyendo las exentas y las no sujetas.

La prorrata tiene dos modalidades de aplicación: la prorrata general y la prorrata especial. La prorrata general es la que se aplica normalmente y consiste, simplemente, en aplicar el porcentaje que corresponda sobre la totalidad del impuesto soportado.

La prorrata especial se aplica cuando el sujeto pasivo opta por ella y también, en este caso obligatoriamente, cuando la cuota a ingresar según la regla de prorrata especial exceda en más del 20 por 100 de la que correspondería según prorrata general.

Esta modalidad consiste en hacer tres grupos de adquisiciones de bienes y servicios:

1.º Adquisiciones aplicadas exclusivamente a las operaciones no sujetas o exentas: no dan derecho a deducción.

2.º Adquisiciones aplicadas exclusivamente a las operaciones sujetas y no exentas: dan derecho a deducción total.

3.º Adquisiciones que puedan ser aplicadas indistintamente a las operaciones gravadas y a las no gravadas. A éstas se les aplica la prorrata.

En el curso de cada año ha de aplicarse, provisionalmente, el porcentaje de prorrata del año anterior - o, si se trata del primer ejercicio de actividad, uno provisional que propondrá el sujeto pasivo-. En la declaración del último período trimestral o mensual, se calculará el porcentaje definitivo y se practicará la regularización correspondiente.

Por lo que respecta a las adquisiciones de bienes y servicios corrientes, no hay ninguna complicación más. Una complicación adicional se produce cuando hay adquisiciones de bienes de inversión. En este caso, como la prorrata puede cambiar a lo largo de los diversos ejercicios, se ha de hacer una regularización de la deducción a prorrata durante el ejercicio de adquisición y cuatro más. Si se trata de terrenos o edificaciones, el período de regularización será el año de adquisición y nueve más. La regularización procede tan sólo en el caso de que, en un ejercicio determinado, el porcentaje de prorrata sea superior o inferior en más de 10 puntos porcentuales al inicial. Si se produce este supuesto, se ha de hacer el cálculo de la cuota deducible que procedería proporcionalmente según la prorrata de este año y sumar o restar la diferencia correspondiente de la cuota a ingresar[9].

Las obligaciones formales consisten en declarar y autoliquidar, se tiene la obligación de emitir factura por cada operación, también han de cumplir una serie de obligaciones contables. Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a llevar una serie de libros que fija la Ley y realizar determinadas obligaciones censales.

Esto está en relación a los artículos 107 a 109 de la LIVA.

V. IMPUESTOS LOCALES

Desde la entrada en vigor de la ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, el sistema impositivo municipal está constituido por cinco impuestos, tres obligatorios 10 y dos voluntarios. 11

La acreditación para el disfrute de los beneficios fiscales establecidos en los tributos locales ha de hacerse conforme establece el artículo 4 del Real Decreto 765/1995. Entrando ya en las características de estos tributos y de las exenciones de que pueden gozar las entidades sin ánimo de lucro:

IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

Está regulado por los artículos 61 a 78 de la ley de haciendas locales y grava el valor de los inmuebles, rústicos y urbanos. La base imponible es el valor catastral, sobre esta base se han de aplicar los tipos impositivos, que son del 0,4 por 100 para los inmuebles urbanos y del 0,3 para los inmuebles rústicos. Estos tipos podrán ser incrementados por los Ayuntamientos. El período impositivo es el año natural y el impuesto se devenga el día 1 de enero de cada año. Los sujetos pasivos están obligados a comunicar al Centro de Gestión Catastral las variaciones en los bienes gravados.

Entre las exenciones del art. 64 LHL sólo pueden afectar a las entidades sin ánimo de lucro:

- Los bienes de la Iglesia Católica en los términos del acuerdo de 1979.
- Los bienes de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos del acuerdo correspondiente.
- Los de la Cruz Roja Española.
- Los bienes declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural.
- Los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, mientras mantengan su condición de centros concertados, parcial o totalmente.

La ley 30/1994 establece una exención para las entidades de primera división, concebida en los términos siguientes: *Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, gozarán de exención en el Impuesto sobre Bienes*

10 que son el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

11 pues los ayuntamientos son libres para establecerlos o no, que son el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. y el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente Título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

Por tanto, no se podrán acoger a la exención los bienes alquilados, cedidos en aparcería o en general, bajo cualquier contrato de cesión de uso a título oneroso. Tampoco los dedicados a explotaciones económicas ajenas al objeto social o finalidad específica, pero -atención- siempre que la dedicación a la explotación económica sea principal.

La disposición final tercera-1. de la ley atribuye a esta exención carácter retroactivo, de manera que se podrá aplicar a las cuotas devengadas el 1 de enero de 1994. Si ya se ha pagado el recibo correspondiente, hay derecho a devolución.

Según el artículo 46-2 de la ley, la exención ha de ser solicitada expresamente del Ayuntamiento.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS

Su regulación básica está contenida en los artículos 79 al 92 de la LHL. Las tarifas e instrucción fueron aprobadas por R.D. legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. El tributo grava el simple ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de sus resultados. Las cuotas de tarifa, que según la ley tienen la consideración de mínimas, pueden ser modificadas por cada Ayuntamiento.

Los sujetos pasivos están obligados:

a) A presentar declaración de alta antes del comienzo del ejercicio de la actividad.

b) A comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que puedan afectar a su tributación por este impuesto.

Entre las exenciones que establece el artículo 83 de la LHL, figuran las de:

- Los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública y aquellos establecimientos que, carentes de

ánimo de lucro, estén en régimen de concierto educativo.

- Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por sus actividades de carácter pedagógico, científico o asistencial, aunque vendan los productos de los talleres que dediquen a ellas.

- La Cruz Roja Española.

El artículo 58-2 de la ley 30/1994 establece una exención para las entidades que se acojan a su régimen en los siguientes términos: ... *las fundaciones y asociaciones a que se refiere el apartado anterior estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. La aplicación técnica de este precepto se desarrollará reglamentariamente.*

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1, a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades, genéricas de personas.

Como puede comprobarse, los requisitos son los mismos que los establecidos en el artículo 48-2 para la exención de las explotaciones económicas a efectos del impuesto sobre sociedades.

También está exención ha de ser expresamente solicitada de los Ayuntamientos.12

IMPUESTO SOBRE VEHICULOS DE TRACCION MECANICA

Está regulado por los artículos 93 a 100 de la LHL y grava la titularidad de vehículos aptos para circular por vías públicas. Las tarifas establecen cuotas fijas, según los tipos de vehículos y caballos fiscales. No hay exenciones a favor de las entidades sin ánimo de lucro, fuera de la consabida Cruz Roja, para las ambulancias y vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria.

IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

Está regulado por los artículos 101 a 104 de la LHL. El hecho imponible es la realización, dentro del término municipal, de construcciones, instalaciones y obras para las que sea exigible licencia de obras o urbanística. La base imponible es el coste efectivo de la construcción, instalación u obra. El

12 La Dirección General de Tributación a resultas de una consulta efectuada manifiesta en su resolución de 9 de enero de 1997 que concurre la obligación formal la presentar la declaración de alta las entidades que gocen de exención por estar configuradas conforme a la Ley 30/1994.

tipo impositivo es el 2 por 100, pudiéndose incrementar dentro de unos límites por los Ayuntamientos.No hay exenciones.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Este impuesto está regulado por los artículos 105 a 111 de la LHL y se exacciona con motivo de cada transmisión, onerosa o lucrativa. El sujeto pasivo es el transmitente en las transmisiones a título oneroso y el adquirente en las transmisiones a título lucrativo.

Teóricamente, el impuesto grava el incremento de valor de los terrenos. Pero la base imponible se fija en un porcentaje anual sobre el valor catastral, según unas tablas, en función del periodo transcurrido entre la transmisión actual y la anterior y de la población del municipio. El tipo impositivo puede ser, a elección de cada Ayuntamiento, fijo o según escala. La ley se limita a establecer los tipos mínimos y máximos. Los plazos de presentación de declaraciones son los mismos que los de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones:

- Para las transmisiones *inter vivos*, 30 días hábiles.

- Para las transmisiones *mortis causa*, seis meses, prorrogables hasta un año a solicitud de los sujetos pasivos.

Las exenciones que pueden afectar a las entidades sin ánimo de lucro son:

- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes[13].

- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades y *montepíos*, constituidos conforme a la ley 33/1984, de 2 de agosto.

- Las personas o entidades a favor de las cuales se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales[14].

- La Cruz Roja Española.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 1990 interpretó que las fundaciones culturales tenían que ser consideradas como benéfico-docentes a efectos de esta exención. Aunque la sentencia hace referencia a la legislación antigua, su doctrina se puede considerar extensible a la normativa vigente.

Entre éstas se han de considerar incluidas las entidades eclesiásticas, en los términos del Acuerdo con la Santa Sede de 1979.

Centro Manuel Montanchez Ramos
BIBLIOTECA
VALENCIA

VI. INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN ACTIVIDADES DE INTERÉS GENERAL

Por último cabe tratar como se regulan en la Ley 30/1994 bajo este título las siguientes figuras:

1) Aportaciones efectuadas por personas físicas o jurídicas.

2) Convenios de colaboración en actividades de interés general.

3) Adquisición de obras de arte para oferta de donación.

4) Gastos de las empresas en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes.

Los destinatarios de los donativos o aportaciones y los de los convenios de colaboración pueden ser no sólo las entidades sin ánimo de lucro de primera división, sino todas las entidades que se enumeran en la disposición adicional sexta de la ley:*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 Instituto Nacional para la Conservación de la Naturaleza y organismos análogos de las Comunidades Autónomas.*

Los entes públicos y los organismos autónomos administrativos que reglamentariamente se determinen.

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.

Se ha criticado el que no se incluya en esta lista las universidades privadas. Ahora bien, nada impide que las misma se constituyan como fundación y obtengan los benéficos influjos de la Ley 30/1994.

APORTACIONES A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Por lo que se refiere a las aportaciones de personas físicas, el beneficio fiscal consiste en una deducción en cuota, como ya se venía haciendo hasta ahora. La novedad principal es que se aumenta el porcentaje de deducción, que desde la entrada en vigor de la ley será el 20 por 100 cuando el destinatario del donativo sea una entidad que esté bajo el régimen de la Ley 30/1994[15].

El artículo 59 prevé tres modalidades de aportación: en dinero, en bienes y, como subespecie de éstas, en bienes integrantes del patrimonio histórico-artístico. Aunque, como ya hemos dicho, el porcentaje de deducción es el mismo, difieren las reglas de valoración o de determinación de la base de deducción.

Así pues, las aportaciones pueden consistir en:

- Donaciones puras y simples de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, inscritas en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general al que hace referencia la ley 16/1985, de 25 de junio.

Según la disposición adicional undécima, tienen el mismo tratamiento que los bienes del patrimonio histórico español, aquellos que estén declarados o inscritos como patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas, según sus respectivas normas reguladoras.

En virtud de una enmienda introducida por el Senado al artículo 59-1, se asimilan también a los bienes del patrimonio histórico *las donaciones puras y simples de obras de arte de calidad garantizada en favor de 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.*

Esta afortunada enmienda permite aplicar el beneficio fiscal a los donativos de obras de artistas contemporáneos. La apreciación de la «calidad garantizada» corresponde a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

- Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de sus fines.

- Donaciones en dinero para la realización de los fines de la entidad o para la conservación,

---

En la resolución de la Dirección General Tributaria de 10 de junio de 1996 se aprecia esto con bastante claridad, como también se ve en la resolución de 23 de diciembre de la misma Dirección y en la de la Agencia Española de Administraciones Tributarias de 31 de octubre de 1996.

reparación y restauración de bienes integrantes del patrimonio histórico del Estado o de las Comunidades Autónomas.

Se incluyen las cantidades satisfechas como cuotas de afiliación a asociaciones de primera división, siempre que no correspondan a una prestación de servicios en favor del asociado.

La base de la deducción del 20 por 100 cuando se trate de donaciones en bienes no dinerarios será:

- Si se trata de bienes del patrimonio histórico o sus asimilados, las obras de «calidad garantizada», el 20 por 100 se aplicará sobre el valor fijado por la Junta de Valoración. Cuando se trate de bienes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas, la valoración corresponderá a las juntas u órganos homólogos de las respectivas Comunidades.

- Si se trata de otros bienes, el 20 por 100 se aplicará sobre el valor de adquisición. Cuando el bien donado haya sido elaborado o producido por el donante, la valoración se hará por el coste de producción, sin que pueda ser superior al valor de mercado.

El artículo 61 establece el siguiente límite a la deducción: *La base de las deducciones a que se refieren los artículos anteriores, se computará a efectos del límite del 30 por 100 previsto en el artículo 80, uno, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Esto quiere decir que la base de estas deducciones, junto con el resto de deducciones por inversiones del IRPF - primas de seguros de vida, inversión en vivienda propia, donativos a entidades de segunda división -, no pueden sobrepasar el 30 por 100 de la base imponible del donante.

Se echa en falta un mayor estímulo para que las personas decidan donar en vida . Es evidente que el límite del 30 por 100 de la renta hace irrisorio el estímulo fiscal a una decisión de este tipo. Un posible estímulo proporcionado sería conceder a los herederos del donante un crédito de impuesto en relación con el impuesto de sucesiones y donaciones.

El artículo 62 dispone: *No se someterán al impuesto los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de donaciones de los bienes, a los que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 59 de la presente Ley, efectuadas en favor de las entidades contempladas en la misma.*

Se refiere a la diferencia entre el valor de los bienes en el momento de la adquisición y el que tienen en el momento de la donación. Es plausible que se eximan los incrementos patrimoniales de este

tipo. Señala Arias Velasco que a una persona, poseedora de una obra de arte que se haya devaluado por las fluctuaciones del mercado, puede salirle más a cuenta, fiscalmente hablando, venderla a bajo precio - con lo cual la disminución patrimonial será compensable con los incrementos patrimoniales de la misma persona - que donarla.

Para las personas que tengan el capricho de hacer donativos a las entidades no sujetas a la Ley 30/1994, se mantiene el mismo régimen anterior: deducción del 10 por 100, también con el límite del 30 por 100 sobre base imponible.

En lo referente a las aportaciones de las personas jurídicas, las posibles modalidades de donación que el reiterativo legislador enuncia en el artículo 63-1, son las mismas - donación de bienes del patrimonio histórico, donación de bienes destinados al activo de la entidad donataria, donación de cantidades - que enuncia en el artículo 59-1 para las personas físicas. Pero el tratamiento es diferente. La deducción no es en cuota, sino en base, lo cual es más favorable que el tratamiento de las personas físicas, porque, para una sociedad mercantil, la deducción en base equivale a una deducción en cuota del 35 por 100.

Se establecen dos límites alternativos a la deducción:

- el 10 por 100 de la base imponible previa a la propia deducción

- o bien el 1 por mil del volumen de ventas.

Que los límites son alternativos quiere decir que se puede escoger aquel que resulte mayor de los dos.

Si la donación se hace en bienes del patrimonio histórico o asimilados, los límites aumentan, respectivamente, al 30 por 100 y al 3 por 1.000.

La aplicación de los límites en función del volumen de ventas no puede determinar, en ningún caso, base imponible negativa.

Estos límites son compatibles con los establecidos en el artículo 68 para los convenios de colaboración y en el artículo 70 para los gastos en actividades de interés general.

Interpretamos que esta compatibilidad significa que una sociedad puede dedicar hasta el 10 por 100 de su base imponible o el 1 por 1.000 de su volumen de ventas a donaciones, y, además, hasta el 5 por 100 o el 0,5 por 1.000 a la realización directa de actividades de interés general. Quizá podrían haberlo dicho más claro.

La base de la deducción es:

- Si se trata de donaciones de bienes del patrimonio histórico o asimilados, igual que para las

personas físicas, la valoración por la Junta de Calificación u órgano homólogo de la Comunidad Autónoma.

- Cuando se trate de otros bienes, el artículo 64-2 establece los siguientes criterios, parecidos, aunque no idénticos a los de las personas físicas:

a) Los bienes nuevos producidos por la entidad donante, por su coste de fabricación.

b) Los bienes adquiridos de terceros y entregados nuevos, por su precio de adquisición, que no podrá exceder del precio medio del mercado.

c) Los bienes usados por la entidad donante, por su valor neto contable, que no podrá resultar superior al derivado de aplicar las amortizaciones mínimas correspondientes.

De igual manera que para las personas físicas, los incrementos o disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la donación no se computarán en la base imponible de la empresa o entidad donante.

El artículo 66 establece los requisitos formales necesarios para justificar los donativos efectuados, en los términos siguientes: *Para tener derecho a las deducciones reguladas en este Título se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, 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 haga constar lo siguiente:*

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección 1ª, capítulo I de este Título.

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 artículo 48 de esta Ley.

5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

En el caso de revocación de la donación se ingresarán las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo en que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

El artículo 67 de la ley prevé que la ley de presupuestos para cada año podrá establecer una relación de actividades o programas de duración determinada a realizar por las entidades privadas de primera división o por las entidades públicas enumeradas en la disposición adicional sexta. En este caso,

la misma ley de presupuestos podrá incrementar hasta cinco puntos porcentuales como máximo, respecto de aquellos programas o actividades, los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción. Esto se ha reflejado en las leyes 41/1994 de 30 de diciembre, 12/1995 de 28 de diciembre, 12/1996 de 30 de diciembre, 65/1997 de 30 de diciembre y 49/1998 de 30 de diciembre. También cabe señalar como el artículo 8 del Real Decreto 765/1995 pone de manifiesto la obligación de informar sobre la ejecución de actividades y programas prioritarios de mecenazgo.

Otra novedad de la ley 30/1994 relacionada con estos temas, está contenida en la disposición adicional décima. Esta disposición modifica el artículo 73 de la ley 16/1985, de 25 de junio, del patrimonio histórico español, que preveía la posibilidad de pagar las cuotas del impuesto sobre sucesiones y donaciones, IRPF e impuesto sobre el patrimonio mediante bienes del patrimonio histórico español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el inventario general.

La novedad consiste en extender esta posibilidad al impuesto sobre sociedades.

No se someterán al IRPF ni al impuesto sobre sociedades los incrementos o disminuciones de patrimonio que puedan ponerse de manifiesto con ocasión de estos pagos.

La competencia para la valoración corresponde a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

CONVENIOS DE COLABORACION EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL

Esta figura novedosa en la Ley 30/1994 y se la conoce también con la denominación de esponsorización. El convenio de colaboración es definido en el artículo 68 como aquel por el cual las entidades de que se acojan a los beneficios fiscales de la Ley 30/1994, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que realicen en cumplimiento de sus fines, se comprometen por escrito a difundir la participación en la actividad, sin que en ningún caso el compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o en beneficios.

El tratamiento tributario consiste en la consideración como gasto deducible para la empresa o entidad colaboradora, con los límites alternativos del 5 por 100 sobre base imponible o del 0,5 por 1.000 sobre volumen de ventas. La aplicación de este último porcentaje no puede determinar, en ningún caso, base imponible negativa. Estos límites son compatibles con los del artículo 63 y los del artículo 70.

Cuando se trate de empresarios y profesionales individuales, el cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la parte proporcional de base imponible del IRPF correspondiente a los rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

El último párrafo del artículo 68 precisa: *Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio del régimen fiscal correspondiente a los contratos de patrocinio publicitario regulados en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.*

Desde el punto de vista de la entidad patrocinadora, el contrato de patrocinio publicitario puede ser, incluso, más ventajoso fiscalmente, ya que los gastos de publicidad son siempre deducibles - sea como gastos de ejercicio, sea como gastos amortizables si se trata de campañas de proyección plurianual - y, además, sin límites sobre base, imponible o sobre volumen de ventas.

La ventaja fiscal de la nueva figura se pone de manifiesto desde el punto de vista de la entidad patrocinada. Los ingresos derivados de un contrato de patrocinio publicitario serían considerados verosímilmente como ingresos de explotación económica, sujetos a tributación, mientras que los del contrato de colaboración son declarados exentos expresamente en el artículo 49-4.

ADQUISICION DE OBRAS DE ARTE PARA OFERTA DE DONACION

Esta figura, también nueva en la normativa tributaria española es extraña. La única finalidad de adquirir obras de arte y comprometerse a donarlas en el plazo máximo de cinco años, con la obligación de mantenerlas disponibles mientras tanto para exhibición o investigación, puede ser la de incrementar el patrimonio artístico estatal. Lo que ocurre es que para el particular es en principio más ventajoso hacer la donación y obtener los beneficios fiscales inmediatamente.

Parece ser que el proyecto español se inspiró en una figura similar de la ley francesa, que posiblemente tenía a la vista algún caso muy concreto. De este modo se dispone en el artículo 69:

1. A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrá la consideración de partida deducible el valor de adquisición de aquellas obras de arte, adquiridas para ser donadas al Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones locales, 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 entes

públicos y organismos autónomos administrativos determinados reglamentariamente, y las entidades a que se refiere el capítulo I del Título II de esta Ley, que sean aceptadas por estas entidades.

Para disfrutar de esta deducción la oferta de donación se efectuará de acuerdo con los requisitos y condiciones siguientes:

a) Compromiso de transmitir el bien a las entidades donatarias en un período máximo de cinco años a partir de la aceptación definitiva de la oferta. Para la aceptación definitiva será preceptiva la emisión de informe por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Histórico Español a efectos de determinar tanto la calificación del bien como obra de arte, como su valoración. Dicho informe deberá ser emitido dentro del plazo de tres meses desde la presentación de la oferta de donación. Una vez aceptada la oferta de donación por la entidad donataria, ésta se hace irrevocable y el bien no puede ser cedido a terceros.

b) La oferta de donación por parte de la entidad o personas se debe llevar a cabo durante el mes siguiente a la compra del bien.

c) Durante el período de tiempo que transcurra hasta que el bien sea definitivamente transmitido a la entidad donataria, el bien deberá permanecer disponible para su exhibición pública e investigación en las condiciones que determine el convenio entre el donante y la entidad donataria.

d) Durante el mismo período las personas o entidades que se acojan a esta deducción no podrán practicar dotaciones por depreciación correspondientes a los bienes incluidos en la oferta.

e) En caso de liquidación de la entidad, la propiedad de la obra de arte será adjudicada a la entidad donataria.

Esto podría entrar en contradicción con los procedimientos concursales, que en principio deben tener preferencia siempre que se vea un ánimo de defraudar a los acreedores. Sin embargo ya veremos qué deciden los tribunales, pues todavía esto no se ha planteado.

f) Cuando la entidad donataria sea una de las contempladas en el capítulo I del Título II de esta Ley no podrán acogerse a este incentivo las ofertas de donación efectuadas por sus asociados, fundadores, patronos, gerentes y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos.

A los efectos de este artículo se entenderán por obras de arte, los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido que tengan valor histórico o artístico.

2. Las cantidades totales deducibles serán iguales al coste de adquisición del bien o el valor de tasación fijado por la Administración, cuando éste sea inferior. En este último caso, la entidad podrá, si lo estima conveniente, retirar la oferta de donación realizada.

Recordemos que estamos hablando de una deducción en base. No se entiende muy bien porque el legislador establece tantas cautelas, dado que la dificultad de defraudación es escasa y entodo caso en principio de reducida cuantía.

3. La deducción se efectuará, por partes iguales, durante el periodo comprometido de acuerdo con lo previsto en la letra a) del apartado 1, hasta un límite máximo por ejercicio que se determinará en el porcentaje resultante de dividir diez por el número de años del periodo. Dicho límite se referirá a la base imponible.

4. La deducción contemplada en este artículo será incompatible respecto de un mismo bien, con las deducciones previstas en los artículos 59 y 63 de esta Ley.

GASTOS EN ACTIVIDADES DE INTERES GENERAL Y DE FOMENTO Y DESARROLLO DE ALGUNAS ARTES

En el artículo 70 se recogen beneficios fiscales para las empresas que quieran realizar no a través de entidades sin ánimo de lucro sino directamente. Pueden beneficiarse de esta figura las empresas, sean sociedades o empresarios o profesionales individuales en régimen de estimación directa.

Las actividades que dan derecho al beneficio fiscal son:

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 otros de interés general de naturaleza análoga, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.*

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 que se determinen reglamentariamente.

El tratamiento fiscal es el mismo que el de los convenios de colaboración: consideración como partida deducible en la base imponible, con los límites alternativos del 5 por 100 de ésta o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que este último pueda determinar base imponible negativa..

En el caso de empresarios o profesionales individuales, el límite se computará sobre la porción de la base imponible del IRPF correspondiente a los rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Los límites son compatibles con los de los donativos y con los de los convenios de colaboración.

En los artículos 5, 6 y 7 del Real Decreto 765/1995 se establece el procedimiento para la deducción de los gastos realizados en actividades de interés general.

VII. CONCLUSIÓN.

La conclusión básica que se extrae de todo lo expuesto hasta ahora es que se han establecido avances a la hora de incentivar fiscalmente a las fundaciones. Sin embargo no se puede decir que todo el camino esté recorrido. Dada la importante labor que desempeñan las fundaciones no estaría de más otorgarle mayores beneficios. No tanto como aplicarles una exención total algo que se propugnaba por sectores doctrinales, si bien es cierto que deben tenerse en cuenta las razones por los mismos apuntadas. La existencia de una tributación mínima junto al establecimiento de controles por la Administración (no importa que se incrementen si ello conlleva más beneficios, pues con los mismos se evitará los posibles fraudes fiscales, que parece la razón de que no sea la Administración más generosa con las fundaciones), permitiría una mayor solidaridad por parte de la población manifestada en la creación de fundaciones que persiguen la consecución de fines relevantes desde el punto de vista social. Inclusive una mínima reducción en la imposición podría tener una estimable repercusión mayor en proporción a ésta. Pues tendría un efecto psicológico en la gente, que no dudo que en gran medida sea solidaria, pero que no entra en actividades de este ámbito por considerar que hay cargas y no facilidades para su colaboración (aunque esto tras la entrada en vigor de la Ley 30/1994 no debe considerarse así).

Considero que ha sido un acierto la supresión de la no devolución de la retención en el impuesto de sociedades, que se inició con la Ley 30/1994, aunque dicho efecto benéfico sólo afectaba a las entidades que se sometiesen a su régimen, y que se ha completado con la extensión a todas las fundaciones con el nuevo impuesto de sociedades introducido por la Ley 43/1995. Con la antedicha medida se acaba con el principal campo de batalla de los principales autores en la materia, que no podían entender como tenía mayor cargas fiscales una fundación que una sociedad mercantil. Si estuviese actualmente podríamos decir que es un castigo para las entidades que no se acojan al régimen de la Ley 30/1994 pero no era así, se aplicaba a todas las fundaciones sin distinción. Además creo que es correcto que no exista esta posibilidad de castigo, pues el hecho de que no hayan adaptado su

régimen a la Ley 30/1994 puede ser por motivos de escasa importancia o inclusive gozando del mismo estén sujetos en cuanto sus explotaciones económicas por no haber obtenido la exención del artículo 48.2 de la citada Ley. Entiendo que está bien la aproximación que articula el legislador con la Ley 43/1995 y considero que aunque está bien que exista actualmente un régimen diferenciado, por ser en principio unas entidades más dignas de protección por el ordenamiento – ya que se ajustan mejor a los requisitos estimados como adecuados para el logro de los fines de dichas entidades -, los mismos han de tender a converger cuando haya una aproximación entre los mismos. Esto mismo puede entenderse que persigue el legislador como ya apunté cuando en la disposición adicional quinta de la Ley 30/1998 de 30 de diciembre amplía el plazo para adaptar los estatutos en dos años. Se dan facilidades para la existencia de un régimen unitario en las fundaciones, que entiendo que puede también comprender el ámbito fiscal.

Por último reseñar como algo que es aconsejable, es que debe seguirse en la evolución iniciada en la obtención de una mejor situación tributaria por parte de las fundaciones, aunque con dicho deseo no dejo de remarcar que se ha logrado una mejora significativa. A las fundaciones se les ha de ver desde el punto de vista fiscal como lo que son, entidades creadas para la consecución de unos fines sociales que complementan la labor de la Administración en este sentido, que suponen un ahorro a ésta e incluso permiten la realización que difícilmente podría realizar la misma y no como potenciales defraudadores, que era el prisma utilizado en la anterior normativa societaria que regulaba la materia. Como medidas que se me ocurren para este mayor desahogo tributario, que sirva para potenciar de un modo dinámico la solidaridad de la población, el establecimiento de un menor tipo impositivo, una mayor deducción en la cuota que la establecida en el artículo 55 de la Ley 30/1994 así como una mayor deducción para las personas tanto físicas como jurídicas que colaboren con estas entidades.

BIBLIOGRAFÍA:

Arias Velasco, Josep: "La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

Burón Bengoechea: "Fundaciones benéficas", Revista de la economía social de la empresa, Barcelona, 1990.

Cruz Amorós, Miguel: Ponencia dentro del Seminario: Hacia una nueva ley de fundaciones, Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992.

Del Campo Arbullo, José Antonio: "Regimen fiscal actual de las fundaciones en España", dentro del Seminario: Hacia una nueva ley de fundaciones, Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992.

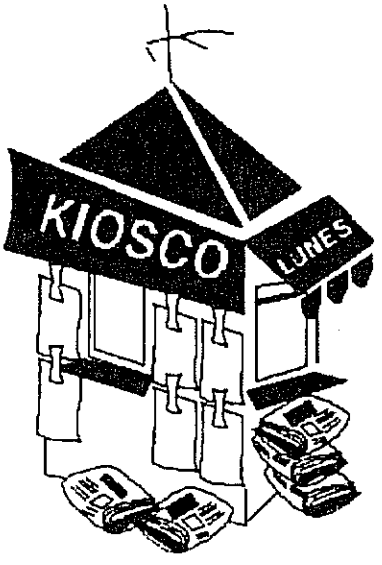
De Juan Peñalosa, José Luis: "La fiscalidad de las fundaciones en el impuesto de sociedades", dentro del Seminario: Hacia una nueva ley de fundaciones, Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992.

Jimenez-Reyna Rodríguez, Enrique: Ponencia dentro del Seminario: Hacia una nueva ley de fundaciones, Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992.

Olmos Vicente, Ignacio: "Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable", Dykinson, S. L., Madrid, 1995.

Ramallo Massanet, Juan: Ponencia del Seminario: Hacia una nueva ley de fundaciones, Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992.

Rebollo Alvárez-Amandi, Alejandro: "La nueva Ley de Fundaciones", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1994.



Centro de Estudios Hipotecarios

Por su interés, transcribimos a continuación la modificación del REGLAMENTO DEL I.R.P.F.

R.D. 579/2001, de 1 de junio, por el que se modifica el Reglamento del I.R.P.F. aprobado por el R.D. 214/1999, de 5 de febrero, en materia de exenciones, rendimientos del trabajo y actividades económicas, obligación de declarar y retenciones, y el Reglamento del I.R. de no Residentes aprobado por el R.D. 326/1999, de 26 de febrero, en materia de retenciones (B.O.E. nº 132, 2 de junio).

La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, ha sido objeto de modificaciones por la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar ya la pequeña y mediana empresa, y por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. A su vez, la Ley 6/2000 ha introducido también modificaciones en la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

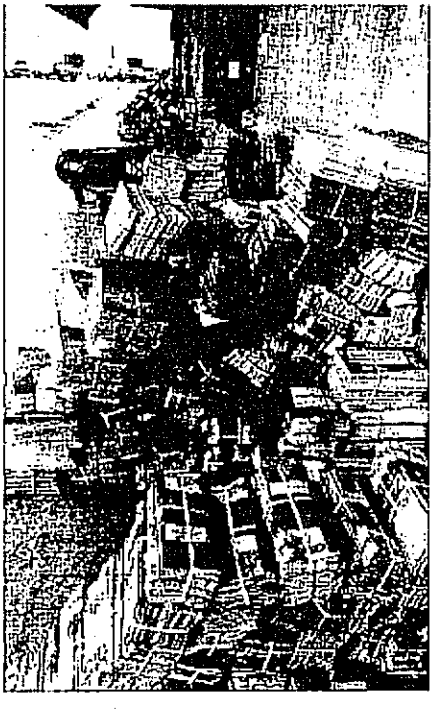
Este Real Decreto tiene como objetivo principal la adaptación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a las modificaciones introducidas en las respectivas Leyes de ambos impuestos por la referida normativa, y contiene, además, otras medidas adicionales propias del desarrollo reglamentario.

Motivadas por la Ley 6/2000 son las modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativas a la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones- exclusión motivada por la calificación como rendimientos del capital mobiliario que la referida Ley otorga a los excesos sobre el valor de adquisición, calificación que, al operar también en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, motiva la misma modificación en el Reglamento de este último impuesto, así como modificaciones relativas al límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener y a la base para calcular el tipo de retención, estas dos últimas en el ámbito de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo.

La Ley 6/2000 incluye una nueva regulación de las consecuencias fiscales ocasionadas por el cambio de residencia que necesitaban desarrollo reglamentario. Por ello, en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se añade, como causa de regularización del tipo de retención, la adquisición de la condición de contribuyente por cambio de residencia, otorgando plena eficacia en este impuesto a las cuotas satisfechas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, así como a sus retenciones e ingresos a cuenta.

Por su parte, y motivada por la modificación de la obligación de declarar introducida en la Ley 40/1998 por el artículo1.cuatro de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, se da nueva redacción al precepto reglamentario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulador de tal obligación, adaptándola al nuevo contenido legal.

Junto con estas medidas de adaptación de los textos reglamentarios a la Ley vigente, el Real Decreto incorpora un segundo grupo de medidas que son normas propias de desarrollo reglamentario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A ello responden la fijación de la nueva cuantía del salario medio anual -a efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100 a los rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares-, la aplicación de la reducción del 30 por 100 en los gastos



por sepelio o entierro no exentos y el establecimiento de un nuevo supuesto de liquidación mensual de retenciones e ingresos a cuenta, que incorpora lo dispuesto en el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre que modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido en determinados supuestos en que se hayan producido transmisiones globales o parciales de un patrimonio empresarial o profesional.

Por último, el Real Decreto incorpora dos disposiciones transitorias. En la primera, se aumenta para las actividades agrícolas y ganaderas en estimación directa simplificada el porcentaje correspondiente a provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, con el fin de adaptar el porcentaje de gastos a la elevación de los costes en el sector, pero con un alcance temporal limitado a los años 2000 y 2001.

La segunda de las disposiciones transitorias establece la regularización del tipo de retención como consecuencia de la modificación del salario medio anual antes referida.

Termina el Real Decreto con una disposición final única, que establece la fecha de su entrada en vigor y el momento a partir del cual surte efecto, con la salvedad de la modificación de la obligación de declarar que resultará aplicable a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2000.

En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 1 de junio de 2001.

DISPONGO:

CAPÍTULO I

Reglamento del Impuesto sobre la Rentade las Personas Físicas

Artículo primero. Modificación del artículo 5, "Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"1. Estarán exentos del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

2. La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales (60.101,21 euros).

3. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

Artículo segundo. Modificación del artículo 10, "Aplicación de la reducción del 30 por 100 a determinados rendimientos del trabajo", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. El párrafo d) del apartado 1 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que exceden del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos."

2. El apartado 4 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero quedará redactado como sigue:

"4. La cuantía del salario medio anual del conjunto de 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 2.895.116 pesetas (17.400 euros)."

Artículo tercero. Modificación del artículo 59 "Obligación de declarar", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"Artículo 59. Obligación de declarar.

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 tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior y en el artículo 62 de este Reglamento, los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades profesionales y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 100.000 pesetas brutas anuales (601,01 euros), en tributación individual o conjunta.

3. Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de los dispuesto en los apartados anteriores y en el artículo 62 de este Reglamento, los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos del trabajo, con el límite de:

1º Con carácter general, 3.500.000 pesetas brutas anuales (21.035,42 euros), cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará a los contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador, siempre que 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 (601,01 eruros).

2º 1.300.000 pesetas brutas anuales (7.813,16 euros), cuando:

Proceden de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 100.000 pesetas brutas anuales (601,01 euros).

Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, párrafo k) de la Ley del Impuesto.

El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 71 de este Reglamento.

b) Rendimiento 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 las que se refiere el artículo 71 de la Ley del Impuesto, con el límite de 50.000 pesetas anuales (300,51 euros), siempre que dichas rentas procedan de un único inmueble.

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 (601,01 euros).

4. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para solicitar devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

5. El Ministro de Hacienda aprobará los modelos de declaración y establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos solicitados en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se determinen.

El Ministro de Hacienda podrá establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determine.

6. En el 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."

Artículo cuarto. Modificación del artículo 70 "Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se añade un nuevo párrafo, la i), al apartado 3 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, con la siguiente redacción:

"i) Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones."

Artículo quinto. Modificación del artículo 76 "Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"Artículo 76. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 78.2 del presente Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0	1	2 o más
1ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	--	1.675.000 ptas (10.066,95 eur)	1.850.000 ptas (11.118,72 euros)
2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 250.000 ptas anuales (1.502,53 euros) incluidas las exentas	1.675.000 ptas (10.066,95 eur)	1.850.000 ptas (11.118,72 euros)	2.025.000 pesetas (12.170,50 euros)
3ª Otras situaciones	1.250.000 ptas (7.512,65 euros)	1.350.000 ptas (8.113,66 euros)	1.450.000 pesetas (8.714,68 euros)

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 de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

2ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 250.000 pesetas (1.502,53 euros), incluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 250.000 pesetas anuales (1.502,53 euros), incluidas las exentas.

3ª Otras situaciones. Incluye tres tipos de situaciones:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente. cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 250.000 pesetas anuales (1.502,53 euros), 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 (601,01 euros) en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas, y en 200.000 pesetas (1.202,02 euros) 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, y los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 80.2 del presente Reglamento."

Artículo sexto. Modificación del artículo 78, "Base para calcular el tipo de retención", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 78.2.1ª del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"1ª Regla general: con carácter general, se tomará la suma de las retribuciones, dinerarias 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 de 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 suma de las retribuciones, calculada de acuerdo con el párrafo anterior, incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, se presumirán retribuiciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior."

Artículo séptimo. Modificación del artículo 81, "Regularización del tipo de retención", del "Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. El artículo 81.2.7º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, quedará redactado como sigue:

"7º Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente obtuviera rentas superiores a 250.000 pesetas anuales (1.502,53 euros), incluidas las exentas."

2. El artículo 81.2.8º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"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, o cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia."

3. El párrafo b) del artículo 81.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"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. en el supuesto de contribuyentes que adquieran su condición por cambio de residencia, en el cálculo de la nueva cuota de retención se tendrán en cuenta las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como las cuotas satisfechas por este impuesto, devengadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia."

4. El apartado 5 del artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"5. En el caso de regularización por incremento de retribuciones, el incremento de la cuota de retención resultante tendrá como límite el incremento de las retribuciones.

Los citados incrementos deberán calcularse en relación con la primera retribución y cuota de retención previstas. No obstante, si en el curso del año natural ya se efectuó alguna regularización del tipo de retención, deberán tenerse en cuenta, a estos efectos, las re-

tribuciones y cuota de retención previstas en la última regularización practicada."

Artículo octavo. Modificación del artículo 89, "Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 89 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 18 por 100."

Artículo noveno. Modificación del artículo 101, "Obligaciones formales de retenedor y del obligado a ingresar a cuenta", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 1 del artículo 101 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, quedará redactado como sigue:

"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 naturales de cada meses, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1º y 1º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Como 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."

CAPÍTULO II

Reglamento del Impuesto sobre la Renta

de no Residentes

Artículo décimo. Modificación del artículo 14, "excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta", del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El párrafo b) del apartado 3 del artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero, quedará redactado como sigue:

"b) Las rentas recogidas en los párafos b), salvo las obtenidas a través de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, c), f), g) e i) del apartado 3 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero."

Disposición transitoria primera. Determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en las actividades agrícolas y ganaderas, durante los años 2000 y 2001.

1. Con efectos exclusivos durante los años 2000 y 2001, para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, y a los efectos previstos en la regla 2ª del artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, el conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán aplicando el porcentaje del 10 por 100 sobre el rendimiento neto, excluido este concepto.

2. Aquellos contribuyentes a los que resulte aplicable lo dispuesto en el apartado anterior y que hubiesen presentado su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 2000, podrán regularizar su situación presentando solicitud de rectificación de su autoliquidación ante el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria competente por razón del domicilio del contribuyente, en los términos previstos en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Disposición transitoria segunda. Regularización del tipo de retención sobre los rendimientos de trabajo con un período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares.

Procederá regularizar el tipo de retención en la forma prevista en los apartados 3 y siguientes del artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando durante el período transcurrido entre el 1 de enero de 2001 y la fecha de publicación del pesente Real Decreto se hubieran satisfecho rendimientos del trabajo con un período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares, en un importe superior al resultante de multiplicar el número de años de generación del rendimiento por la cuantía de 2.600.000 pesetas (15.626,31 euros).

Disposición final única. Entrada en vigor.

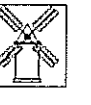
Lo dispuesto en este Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", y resultará de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2001. salvo lo dispuesto en el artículo tercero, por el que se modifica el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que será de aplicación desde el 1 de enero de 2000.

Dado en Madrid a 1 de junio de 2001.

JUAN CARLOS R.

LACA

99



RESEÑA LEGISLATIVA

* Los epígrafes en negrita y con recuadro se transcriben, total o parcialmente, en las páginas siguientes. En los índices generales se indicará, a continuación del número de la revistilla, con las siglas TT o TP, respectivamente.

RESEÑA LEGISLATIVA
(Hasta BOE/DOGV 1-15 de julio 2001)

A) DISPOSICIONES NACIONALES.

PLAN HIDROLÓGICO NACIONAL.
Ley 10/2001 de 5 jul (BOE 6): Plan Hidrológico Nacional.

AGENCIA DE SEGURIDAD ALIMENTARIA.
Ley 11/2001 de 5 jul (BOE 6): Creación de la Agencia Española de Seguridad Alimentaria.

IMPUESTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES-MODELOS
O.Mº Hacienda 4 jul. 2001 (BOE 7): Aprueba modelos en pesetas y en euros de declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y determina el lugar y plazos de presentación de los mismos.

FOMENTO DEL EMPLEO
Ley 12/2001 de 9 jul (BOE 10): Medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de su calidad.

ABOGADOS - ESTATUTO GENERAL.
RDto. 658/2001 de 22 jun (BOE 10 jul): Aprueba el Estatuto General de la Abogacía.

B) DISPOSICIONES AUTONÓMICAS.

GALICIA - MEDIACIÓN FAMILIAR.
Ley gallega4/2001 de 31 mayo (BOE 2 jul), de mediación familiar.

GALICIA - ATENCIÓN SANITARIA.
Ley gallega 3/2001 de 28 mayo (BOE 2 jul), del consentimiento informado y de la historia clínica de los pacientes.

ARAGÓN - CÁMARA DE CUENTAS
Ley aragonesa 10/2001 de 18 jun (BOE 10 jul): Creación de la Cámara de Cuentas de Aragón.

EXTREMADURA - COOPERATIVAS DE CRÉDITO.
Ley extremeña 5/2001 de 10 mayo (BOE 10 jul), del crédito cooperativo.

BALEARES - ACTIVIDAD COMERCIAL.
Ley balear 11/2001 de 15 jun (BOE 10 jul), de ordenación de la actividad comercial en las Islas Baleares.

informativa
de derecho
privado y
registral
LUNES
4'30